

The background of the cover is a photograph of a dense forest with tall, thin trees. A large white circle is overlaid in the center, containing the text "FRTAP POLAND".

FRTAP POLAND

FINANCIAL REPORTING
TECHNICAL ASSISTANCE
PROGRAMME

KSIĘGOWOŚĆ I RACHUNKOWOŚĆ: RYNEK I ZAWODY W POLSCE

This document was prepared by:



WORLD BANK GROUP
Governance

Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)
Governance Global Practice, The World Bank
Praterstrasse 31
1020 Vienna, Austria

Web: www.worldbank.org/cfrr

Email: cfrr@worldbank.org

Phone: +43-1-217-0700

© 2016 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Telephone: 202-473-1000
Internet: www.worldbank.org

Niniejszy dokument został opracowany przez pracowników Banku Światowego, z wykorzystaniem materiałów pochodzących od osób trzecich. Ustalenia, interpretacje, oraz wnioski zawarte w niniejszym opracowaniu niekoniecznie muszą odzwierciedlać poglądy Banku Światowego, jego Rady Dyrektorów bądź też reprezentowanych przez nich rządów.

Bank Światowy nie gwarantuje dokładności danych zawartych w niniejszym opracowaniu. Granice, kolory, denominacje, oraz inne informacje przedstawione na mapach zawartych w niniejszym opracowaniu nie implikują żadnego osądu ze strony Banku Światowego odnośnie statusu prawnego jakiegokolwiek terytorium ani też poparcia lub aprobaty dla tak określonych granic.

Prawa i pozwolenia

Niniejsze opracowanie jest przedmiotem prawa autorskiego. Ponieważ Bank Światowy zachęca do rozpowszechniania posiadanej przez siebie wiedzy, niniejsze opracowanie może być reprodukowane, w całości lub w części, dla celów niekomercyjnych, pod warunkiem pełnego podania źródła.

Wszelkie zapytania odnośnie praw i licencji, w tym praw towarzyszących, należy kierować do: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

**OPRACOWANIE FINANSOWANE PRZEZ SZWAJCARIĘ W RAMACH
SZWAJCARSKIEGO PROGRAMU WSPÓŁPRACY Z NOWYMI KRAJAMI
CZŁONKOWSKIMI UNII EUROPEJSKIEJ**

**Niniejszy raport został sporządzony w ramach Programu Pomocy Technicznej
w Zakresie Sprawozdawczości Finansowej (FRTAP)**

Data: September 2013

CONTENTS

SPIS SKRÓTÓW	v
PODZIĘKOWANIA	vi
STRESZCZENIE.....	1
Program pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej (FRTAP)	1
Studium	1
Układ i zawartość raportu	2
Kluczowe ustalenia.....	4
WNIOSKI I ZALECENIA.....	9
Usuwanie luk informacyjnych	9
Firmy oferujące usługi rachunkowe i księgowe	10
Analiza zatrudnienia w rozbiciu na zawody księgowe w całej gospodarce	11
Wpływ sektora MŚP na rynek pracy dla księgowych.....	13
PRZEDMOWA	15
1. WSTĘP	20
1.1. Przedmiot i cel badania	20
1.2. Interesariusze rynku A&A.....	23
1.2.1. Ministerstwa.....	23
1.2.2. Samorządy zawodowe	25
1.2.3. Organizacje zrzeszające i profesjonalne.....	25
1.2.4. Organy sprawujące nadzór	26
1.2.5. Instytucje/firmy szkoleniowe i edukacyjne oraz nadzór pedagogiczny	27
1.2.6. Organizacje branżowe i wspierające biznes/instytucje otoczenia biznesu.	27
1.2.7. Przedsiębiorstwa (w tym firmy księgowe i audytorskie)	29
1.2.8. Księgowi i audytorzy	29
1.3. Metody badawcze	30
2. ZAWODY ZWIĄZANE Z KSIĘGOWOŚCIĄ	33
2.1. Przepisy prawne i inne uregulowania wykonywania zawodu księgowego.....	33
2.2. Przegląd klasyfikacji zawodów księgowego/audytora	36
2.3. Zawody regulowane prawnie	42
2.3.1. Wstęp	42
2.3.2. Biegły rewident – wymogi formalno-prawne.....	43
2.3.3. Doradca podatkowy – zasady wykonywania zawodu	52

2.3.4.	Uzyskiwanie uprawnień do usługowego prowadzenie ksiąg rachunkowych	58
2.3.5.	Zawody regulowane w jednostkach sektora finansów publicznych	63
2.3.6.	Zasady uznawania kwalifikacji obywateli krajów członkowskich UE w zawodach regulowanych	69
2.4.	Pozostałe zawody rynku A&A.....	74
2.4.1.	Zawody objęte standardami kwalifikacji zawodowych	74
2.4.2.	Nauczyciele i nauczyciele akademicki w specjalności rachunkowość	82
2.4.3.	Pozostałe zawody	89
2.5.	Zawód księgowy w regulacjach prawnych wybranych krajów UE	102
2.6.	Wnioski	111
3.	ŚCIEŻKI EDUKACYJNE ZAWODU KSIĘGOWEGO.....	115
3.1.	Informacje wprowadzające	115
3.2.	Szkolnictwo ponadgimnazjalne	116
3.3.	Szkolnictwo wyższe	123
3.4.	Zasady i rola certyfikacji	129
3.4.1.	Certyfikacja SKwP	129
3.4.2.	Certyfikacja ACCA	142
3.4.3.	Certyfikacja CIMA	146
3.4.4.	Pozostałe kwalifikacje	150
3.5.	Wnioski	154
4.	RYNEK PRACY ZAWODÓW A&A.....	157
4.1.	Analiza ilościowa podmiotów świadczących usługi rachunkowe	157
4.2.	Analiza zatrudnienia według grup zawodowych w świetle danych GUS	167
4.3.	Wpływ sektora MSP na rynek pracy dla księgowych	174
4.4.	Analiza ilościowa i jakościowa zawodów regulowanych prawnie	189
4.4.1.	Biegli rewidentów	189
4.4.2.	Doradcy podatkowi	198
4.4.3.	Osoby z certyfikatem księgowym.....	204
4.4.4.	Główni księgowi i audytorzy wewnętrzni w jednostkach sektora finansów publicznych	212
4.5.	Outsourcing usług księgowych	219
4.5.1.	Przesłanki i uwarunkowania outsourcingu.....	219
4.5.2.	Biura rachunkowe.....	222
4.5.3.	Centra outsourcingowe	223
4.6.	Wynagrodzenia.....	233
4.7.	Bezrobocie	245
4.8.	Wnioski	261
5.	NOWE TRENDY I KIERUNKI ZMIAN NA RYNKU ZAWODÓW A&A	266
5.1.	Rynek pracy zawodów A&A a kierunki polityki państwa	266
5.2.	Wpływ ustaw deregulacyjnych na zawody regulowane A&A	275
5.2.1.	Deregulacja I-ej tury	277

5.2.2.	Deregulacja II-ej tury	277
5.2.3.	Deregulacja zawodu biegłego rewidenta	278
5.2.4.	Deregulacja zawodu doradcy podatkowego	281
5.2.5.	Deregulacja usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych	285
5.2.6.	Deregulacja III-ej tury	287
5.3.	Nowe rodzaje usług księgowych	287
5.4.	Nowe trendy w kształceniu księgowych	297
5.5.	Wnioski	307
6.	ZAKRES DANYCH ZBIERANYCH PRZEZ INTERESARIUSZY	308
6.1.	Informacje wprowadzające	308
6.2.	Dane zbierane przez GUS	308
6.2.1.	Zasoby statystyki publicznej pod kątem rynku A&A	308
6.2.2.	Bezrobotni i poszukujący pracy zarejestrowani w urzędach pracy	320
6.2.3.	Wolne miejsca pracy	325
6.2.4.	Zezwolenia na pracę cudzoziemców w Polsce	329
6.2.5.	Struktura wynagrodzeń	330
6.2.6.	Zatrudnienie i wynagrodzenia w administracji publicznej i obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych	331
6.2.7.	Szkoły podstawowe, gimnazja i szkoły ponadgimnazjalne	335
6.2.8.	Szkoły wyższe i ich finanse	337
6.2.9.	Wybory ścieżki kształcenia a sytuacja zawodowa młodych Polaków	340
6.2.10.	Kształcenie dorosłych	341
6.2.11.	Zasoby ludzkie dla nauki i techniki (HRST)	342
6.2.12.	Rejestr REGON	343
6.2.13.	Inne zasoby	348
6.3.	Dane zbierane przez pozostałych interesariuszy	350
6.3.1.	Ministerstwa	350
6.3.2.	Samorządy zawodowe	355
6.3.3.	Organizacje Zrzeszające i Profesjonalne	357
6.3.4.	Organy Sprawujące Nadzór	358
6.3.5.	Organizacje Branżowe i Wspierające Biznes/Instytucje Otoczenia Biznesu	361
6.3.6.	Inne	363
6.4.	Wnioski	369
7.	ZAKOŃCZENIE	372
8.	STRESZCZENIE	375
8.1.	Cel i Przedmiot Badania	375
8.2.	Metody Badawcze	377
8.3.	Zawartość Raportu	377
8.4.	Najważniejsze Wnioski	379

8.4.1. Wnioski dotyczące definicji księgowego i klasyfikacji zawodów księgowego (rozdz. 2 raportu).....	379
8.4.2. Wnioski dotyczące kształcenia księgowych (rozdz. 3).	381
8.4.3. Wnioski wynikające z analizy rynku pracy zawodów A&A (rozdz. 4 raportu).	381
8.4.4. Wnioski dotyczące określenia kierunków zmian na rynku A&A (rozdz. 5)	383
8.5. Identyfikacja Luk w Zbieranych Danych	384
8.6. Rekomendacje	385
SPIS TABEL	387
SPIS WYKRESÓW	390
SPIS RYSUNKÓW	395
SPIS ZAŁĄCZNIKÓW	396

SPIS SKRÓTÓW

A&A	Accounting and Auditing
A&F	Accounting and Finance
ABSL	Association of Business Service Leaders
ACCA	The Association of Chartered Certified Accountants
BDL	Bank Danych Lokalnych
BPO	Business Process Outsourcing
CEIDG	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
CIMA	The Chartered Institute of Management Accountants
CRP KEP	Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników
GUS	Główny Urząd Statystyczny
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
JSFP	Jednostki sektora finansów publicznych
JST	Jednostka samorządu terytorialnego
KIBR	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	Komisja Nadzoru Finansowego
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KRDP	Krajowa Rada Doradców Podatkowych
KRK	Krajowe Ramy Kwalifikacji
KRS	Krajowy Rejestr Sądowy
KZiS	Klasyfikacja Zawodów i Specjalności
MF	Ministerstwo Finansów
MNiSW	Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego
MPiPS	Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej
MSP	Małe i Średnie Firmy
PAIIIZ	Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych
PARP	Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
PKA	Państwowa Komisja Akredytacyjna
PKD	Polska Klasyfikacja Działalności
RIO	Regionalna Izba Obrachunkowa
SKwP	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
SSC	Shared Service Center
UoBR	Ustawa o biegłych rewidentach
UoDP	Ustawa o doradztwie podatkowym
UoFP	Ustawa o finansach publicznych
UoR	Ustawa o rachunkowości
UoSP	Ustawa o statystyce publicznej
UoSO	Ustawa o systemie oświaty
UPoSW	Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym

PODZIĘKOWANIA

Raport został sporządzony przez Centrum Banku Światowego ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej (CFRR) w oparciu o wyniki badania przeprowadzonego w Polsce w 2014 roku przez dr Małgorzatę Kamieniecką i dr Agnieszkę Nóżkę z Zakładu Rachunkowości Wydziału Ekonomicznego Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie oraz dr Krzysztofa Markowskiego, dyrektora Urzędu Statystycznego w Lublinie i wykładowcy w Instytucie Ekonomii i Zarządzanie Wydziału Nauk Społecznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego im. Jana Pawła II. Na czele zespołu Banku Światowego (BŚ) stał Alexander Fawcett, starszy specjalista ds. zarządzania finansowego, a członkiem zespołu był Piotr Pyziak, konsultant. Henri Fortin, szef CFRR, oraz Andrei Busuioc, starszy specjalista ds. zarządzania finansowego, wspierali zespół radami i wskazówkami.

Zespół BŚ kieruje podziękowania pod adresem następujących osób, które opatrzyły komentarzami wersję roboczą raportu: Joelle Le Vourc'h, profesor rachunkowości międzynarodowej w Europejskiej Szkole Biznesu ESCP w Paryżu; Henri Olivier, emerytowany profesor Uniwersytetu w Liege; John McDonagh, specjalista ds. edukacji; Ewa Korczyc, ekonomista dla Polski w Banku Światowym; oraz Szymon Radziszewicz, starszy menedżer w Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC).

Zespół pragnie także podziękować za okazane wsparcie i pomoc Ismailowi Radwanowi, koordynatorowi programu na Europę Środkową i Południową oraz kraje bałtyckie.

Zespół szczerze docenia daleko idącą współpracę i pomoc ze strony funkcjonariuszy Ministerstwa Finansów, Krajowej Izby Biegłych Rewidentów i Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Studium oraz raport powstały w ramach „Programu pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej” (FRTAP), który realizowany jest przez Centrum Banku Światowego ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej (CFRR) w oparciu o środki przekazane przez polski rząd z Programu Szwajcarskiego adresowanego do nowych państw członkowskich UE.

Decyzja o publikacji została zatwierdzona przez Ministerstwo Finansów w czerwcu 2014 roku.

Regional Vice President:	Laura Tuck
Country Director:	Mamta Murthi
Practice Director:	Samia Msadek
Practice Manager/Head of CFRR:	Soukeyna Kane/Henri Fortin
Task Team Leader:	Alex Fawcett/Andrei Busuioc

STRESZCZENIE

Studium poświęcone rynkowi księgowych w Polsce powstało w ramach „Programu pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej” (FRTAP), który realizowany jest przez Centrum Banku Światowego ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej (CFRR) w oparciu o środki przekazane przez polski rząd z Programu Szwajcarskiego adresowanego do nowych państw członkowskich UE.

Studium wpisuje się w strategię Banku Światowego w zakresie wspierania rządu w umacnianiu ładu zarządczego i instytucjonalnego oraz konkurencyjności. Ponadto, powstała w związku ze studium wiedza i materiały towarzyszące są jedną z odpowiedzi Banku Światowego na rosnące zapotrzebowanie rządów na wiedzę.

Program pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej (FRTAP)

„Program pomocy technicznej w zakresie sprawozdawczości finansowej” (FRTAP) dla Polski jest częścią szerszego Programu Szwajcarskiego będącego wkładem Konfederacji Szwajcarskiej na rzecz zmniejszania różnic gospodarczych i społecznych w rozszerzonej Unii Europejskiej i kierowanego do państw członkowskich, które przystąpiły do UE w 2004 i 2007 roku (Program Szwajcarski/Fundusz Szwajcarski).

Głównym celem jest wsparcie Polski w wysiłkach na rzecz ustanowienia trwałych ram regulacyjnych i instytucjonalnych służących: (a) prawidłowemu wdrożeniu *acquis communautaire* w obszarze sprawozdawczości finansowej w sektorze prywatnym; (b) adekwatnemu monitorowaniu i egzekwowaniu wdrażania *acquis communautaire* w praktyce; a także (c) edukowaniu i szkoleniu osób odpowiedzialnych za realizację tych zadań.

Studium

Studium jest dziełem zespołu składającego się z wykładowców akademickich Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie (UMCS) oraz dyrektora Urzędu Statystycznego w Lublinie.

Według założeń, studium ma być źródłem informacji przydatnych do wielu zastosowań, jednym z nich jest zapewnienie danych statystycznych na potrzeby IFAC. Zawiera również dane jakościowe i informację zwrotną na temat różnych aspektów funkcjonowania rynku księgowości i rachunkowości, co przybliży ten rynek z regulacyjnego punktu widzenia. Dane mogą być przydatne w związku z kształtowaniem polityki i podejmowaniem decyzji

dotyczących regulowania sprawozdawczości finansowej (zarówno w kraju, jak i w związku z członkostwem Polski w UE i uczestnictwem w międzynarodowych procesach regulacyjnych), a także w kontekście funkcjonowania samego rynku.

Prezentacja raportu odbyła się w 2014 roku w Warszawie przed reprezentatywną grupą interesariuszy takich jak, między innymi: Ministerstwo Finansów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. Po studium rynku księgowości i rachunkowości planowane jest kolejne opracowanie, tym razem poświęcone rynkowi rewizji finansowej (audytu).

Układ i zawartość raportu

Część 1 zat. **Wprowadzenie** zawiera opis metodologii zastosowanej przez zespół podczas pracy nad studium (por. Rozdział „I.1. Wprowadzenie”, gdzie znajdują się szczegółowe informacje na temat celu studium), a także szeroki opis interesariuszy takich jak: rząd, organizacje zawodowe, podmioty nadzoru, instytucje szkoleniowe, grupy branżowe, grupy biznesowe, księgowi i biegli rewidentzi, itp. Wśród zastosowanych metod badawczych należy wymienić przegląd informacji uzyskiwanych z ogólnodostępnych źródeł, analizę międzynarodowych raportów, kwestionariusze diagnostyczne, metody heurystyczne, opisowe, analityczne, prezentację danych w prostej formie statystycznej i tabelarycznej/graficznej.

Część 2 zat. **Zawody związane z rachunkowością i audytem** dotyczy kwestii prawnych i regulacyjnych, klasyfikacji statystycznej zawodu (z uwzględnieniem zawodu doradcy podatkowego, audytora – wewnętrznego i zewnętrznego, oraz usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych), a także wzajemnego uznawania w ramach Unii Europejskiej. Obejmuje dane na temat nauczycieli zawodu w Polsce wraz z umiejscowieniem przedmiotu w konkretnej dyscyplinie związanej z rachunkowością i rewizją finansową. Zawiera także porównanie znaczenia, jakie pojęciu „księgowego” przypisano w poszczególnych krajach (Francja, Norwegia, Włochy, Wielka Brytania, Węgry, Hiszpania, Holandia, Niemcy, Szwecja), wraz z zestawieniem wymogów obowiązujących w wymienionych krajach.

Część 3 zat. **Edukacyjne ścieżki dostępu do zawodu księgowego** dotyczy podaży i popytu, tj. zasobów ludzkich i jakości nauczania. Znajdziemy w niej dane na temat polskiego szkolnictwa (na poziomie średnim i wyższym) zapewniającego kwalifikacje zawodowe w ujęciu porównawczym na tle kwalifikacji ACCA i CIMA. Przedstawiono szczegółowe dane na temat liczby uczniów/studentów, opatrując je komentarzami dotyczącymi jakości kształcenia. Głównym źródłem danych o liczbie studentów, programach nauczania i rozmieszczeniu geograficznym jest Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Popularność kwalifikacji międzynarodowych takich jak ACCA i CIMA nie tylko się utrzymuje, ale od 2000

roku nawet wzrasta. Dla pełnego obrazu w tej części raportu znalazło się także miejsce na skrótową prezentację pozostałych kwalifikacji związanych z zawodem księgowego.

Część 4 zat. **Rynek pracy dla przedstawicieli zawodów związanych z księgowością, rachunkowością i rewizją finansową** to najobszerniejsza część raportu. Zaczyna się od analizy polskiego rynku usług księgowych i rachunkowych, a następnie koncentruje się na analizie zatrudnienia, oddziaływaniu sektora MŚP na omawiany rynek pracy, oraz krytycznej analizie (w ujęciu ilościowym i jakościowym) rynku dla przedstawicieli zawodów regulowanych takich jak: biegły rewident, doradca podatkowy, osoba legitymująca się certyfikatem księgowego, główny księgowy, oraz audytor wewnętrzny w sektorze publicznym. Na zakończenie przedstawiono szerokie spojrzenie na rynek outsourcingu (jeden z najszybciej rozwijających się obszarów gospodarki w Polsce), omówiono wiodące aspekty i wynagrodzenia oraz kwestię bezrobocia.

Część 5 zat. **Nowe trendy i kierunki planowanych zmian na rynku** zawiera analizę zmieniającego się krajobrazu ekonomiczno-politycznego u zarania kryzysu finansowego z 2008 roku pod kątem wpływu na wiele aspektów zawodu. Ta część opracowania jest bardziej wyrazem poglądów i opinii niż wnioskiem z pracy badawczej i jako taka stanowi ciekawe spojrzenie na ogół czynników decydujących o kształcie i złożoności polskiego rynku księgowości i rachunkowości. Uwzględniając konsekwencje akcesji Polski do Unii Europejskiej, w tym m.in. znaczenie poszczególnych dyrektyw unijnych, autorzy raportu analizują skutki deregulacji, nowe usługi, na które w przyszłości prawdopodobnie będzie zapotrzebowanie, a także nowe trendy w zakresie kształcenia. Kluczowe wnioski:

- **Zmiana podejścia do kształcenia księgowych i rewidentów w kierunku zbliżenia do rynku i gospodarki i nadania edukacji bardziej praktycznego wymiaru;** dotyczy to zwłaszcza edukacji sformalizowanej (opartej na kompetencjach).
- **O dalszych zmianach na rynku zadecydują procesy deregulacyjne już ogłoszone albo planowane przez rząd.** Obecnie obserwuje się liczne wysiłki i inicjatywy podejmowane przez wielu uczestników rynku (przede wszystkim instytucje edukacyjne) w celu dostosowania się do zachodzących zmian, choć wyrażane są poważne obawy co do efektów deregulacji¹ (takie głosy dochodzą zwłaszcza ze strony właścicieli firm księgowych i audytorskich).

Część 6 zawiera opis najważniejszych źródeł i **zakresu danych** na temat księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej w Polsce. W tej części krótko przedstawiono i omówiono metodologię badań GUS, aby ułatwić prawidłową interpretację danych statystycznych

¹ Deregulacja polega na przeglądzie i ograniczeniu zbędnych obciążeń i restrykcji nałożonych wcześniej na wybrane zawody. W latach 2013-2015 liberalizacja zawodów regulowanych w Polsce doprowadziła do likwidacji niektórych uciążliwych i niepotrzebnych ustaw i przepisów utrudniających dostęp do zawodów. W wyniku deregulacji dostęp do zawodów stał się bardziej przejrzysty, urynkowiony i do pewnego stopnia łatwiejszy niż wcześniej.

będących wynikiem ustaleń badaczy. Dane wykorzystywane w raporcie dotyczą pierwszej połowy 2013 roku oraz innych okresów, w zależności od źródła podanego w odsyłaczach.

Struktura formularzy badawczych i sprawozdań statystycznych GUS została poddana analizie w celu rozpoznania zakresu danych zbieranych z rynku. Sformułowano rekomendacje dotyczące udoskonaleń w obecnie stosowanym przez GUS systemie gromadzenia danych, a także zalecenia co do poprawy jakości uzyskiwanych informacji. Zestawiono także inne niż GUS źródła danych na temat rynku księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej. Przedstawiono je w formie tabelarycznej, osobno dla każdego interesariusza lub grupy interesariuszy. Dla każdej kategorii zdefiniowano szczegółowy zakres gromadzonych informacji, jak również formę prezentacji danych, częstotliwość aktualizacji oraz dostępność. Tam, gdzie było to zasadne, przedstawiono zalecenia co do poprawy zakresu i/lub sposobu prezentacji danych.

Kluczowe ustalenia

Termin „księgowy” nie ma przypisanej jednej definicji ani jednolitego znaczenia

W Polsce nie ma jednej spójnej definicji pojęcia „księgowy”. Pod tym terminem kryje się szereg profesji zapisanych w stosowanej na rynku pracy „Klasyfikacji zawodów i specjalności”, wymagających różnych kompetencji i wykształcenia i wiążących się z różnymi zadaniami. Czasami nazwy zawodów i specjalności w polskiej klasyfikacji nie pokrywają się z nazwami stanowisk występującymi w przedsiębiorstwach i instytucjach. W Polsce nie ma jednej instytucji, która byłaby w całościowy sposób odpowiedzialna za organizację, koordynację i kontrolę tego rynku i stanowiłaby wiarygodne źródło informacji na jego temat. Ścisła współpraca między Ministerstwem Finansów, Głównym Urzędem Statystycznym i stowarzyszeniami zawodowymi księgowych byłaby zdecydowanym ułatwieniem dla lepszego poznania i zrozumienia zawodu.

Wymagania co do wiedzy i umiejętności różnią się w zależności od stanowiska

Im wyżej w hierarchii organizacyjnej posadowione stanowisko i im większa jednostka, tym większe wymagania kierowane przez pracodawców wobec biegłych księgowych. Wymagania stawiane księgowym zatrudnionym w mniejszych firmach często są znacznie niższe, tymczasem wysoki poziom wiedzy i umiejętności jest w takiej firmie sprawą równie ważną, szczególnie gdy jedna osoba odpowiada za całokształt zagadnień, tzn. sprawozdawczość finansową, płace, zeznania podatkowe, sprawy kadrowe i raporty dla kierownictwa. Niezależnie od zawodu i stanowiska, jednym z najważniejszych wymogów warunkujących prawidłowe wykonanie obowiązków służbowych jest doświadczenie praktyczne.

Dostępne są dane statystyczne na temat studentów, lecz nie wiadomo, jak wielu z nich podejmuje pracę w zawodzie

Posiłkując się danymi GUS decydenci są w stanie poznać liczbę osób uczęszczających do szkół średnich o profilu ekonomiczno-administracyjnym (według podgrup kierunków) oraz osób, które te szkoły ukończyły [tabela 3.2., podrozdział 3.2 raportu]. To samo dotyczy studentów szkół wyższych na kierunkach ekonomia i administracja [tabela w podrozdziale 3.3]. Jednak nie wiadomo, jaka część

absolwentów ostatecznie podejmuje pracę w zawodzie. Jedyńm i niedoskonałym sposobem na zdobycie tej wiedzy byłoby przeanalizowanie sprawozdań Wojewódzkich Urzędów Pracy albo ogólnokrajowych raportów Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej poświęconych niedoborom i nadwyżkom specjalistów. W ten sposób można by się zorientować, ile osób jest zarejestrowanych jako bezrobotni oraz jakie jest zapotrzebowanie przedsiębiorstw na „elementarne” zawody. W związku z niedostatkami po stronie monitorowania nie można ocenić ani realnego popytu rynkowego na nowych księgowych, ani tego, jak są oni postrzegani pod względem jakości posiadanego przygotowania i wykształcenia.

Jakość kształcenia ekonomicznego uległa poprawie i powinna być nadal doskonalona

Jak wynika z raportów Polskiej Komisji Akredytacyjnej (PKA) z trzech ostatnich lat, jakość kształcenia na kierunkach ekonomicznych uległa poprawie. Przy czym, w szkołach publicznych jakość jest wyższa niż w prywatnych. PKA stwierdza, że finanse i rachunkowość są kierunkiem bardzo

dobrze zdefiniowanym i umocowanym, zarówno pod względem specjalizacji akademickich wysokiej klasy wykładowców stanowiących wymagane minimum kadrowe, jak i pod względem wymagań i standardów nauczania. Jednak znajomość zasad rachunkowości oraz przepisów prawa podatkowego nie wystarczy do skutecznego wykonywania zawodu. Zadaniem systemu edukacji jest przygotowanie absolwentów do kompleksowego spojrzenia na wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa - poczynając od pracy z danymi, a skończywszy na prognozach dla kierownictwa. Transakcje gospodarcze są coraz bardziej skomplikowane, dlatego przyszli księgowi potrzebują coraz lepszego wykształcenia, aby z powodzeniem radzić sobie w bardzo wymagającym otoczeniu biznesowym.

Coraz większy nacisk na edukację opartą na kompetencjach

Obecnie trwają prace nad przebudową formalnego systemu kształcenia księgowych i rewidentów w kierunku systemu opartego na kompetencjach - co jest zgodne z najnowszymi Międzynarodowymi Standardami Edukacyjnymi – oraz na aspektach praktycznych, głębiej powiązanych z gospodarką. Na kierunki dalszego rozwoju rynku w Polsce poważnie wpłynął proces deregulacji [podrozdział 5.2.D w raporcie]. Już teraz uczestnicy rynku (przede wszystkim instytucje edukacyjne) podejmują wiele inicjatyw i działań w celu dostosowania się do zmian i wypełnienia luki powstałej w wyniku podjętej przez Ministerstwo Finansów decyzji o likwidacji instytucji certyfikatu księgowego.

Jednocześnie wyrażane są obawy o skutki deregulacji, zwłaszcza przez właścicieli firm księgowych i audytorskich.

Obserwujemy nowe inicjatywy w aspekcie kwalifikacji zawodowych

Organizacje zawodowe, w tym ACCA (1500 członków i 3500 studentów), SKWP (20 tysięcy członków, 7 tys. wydanych certyfikatów I stopnia, 6 tys. certyfikatów II stopnia, 2 tys. certyfikatów III stopnia, 113 certyfikatów IV stopnia) oraz CIMA (2200 członków i studentów) współpracują z uczelniami tworząc ścieżki edukacyjne, które umożliwiają absolwentom (zwykle po przejściu odpowiedniej procedury akredytacyjnej) uzyskanie „zaliczenia” niektórych określonych elementów kwalifikacji. Takie podejście wydaje się korzystne dla wszystkich zainteresowanych - organizacje zawodowe pozyskują nowych członków, programy i metody nauczania na uczelniach są modernizowane, a studenci mogą rozwijać swoje zainteresowania i wiedzę w zakresie rachunkowości oraz zdobyć dodatkowe kwalifikacji bez ponoszenia większych kosztów.

Trudno jest przeprowadzić rzetelną analizę ilościową i jakościową popytu i podaży w zakresie księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej

Z uwagi na ograniczenia w aspekcie danych trudno jest przeprowadzić rzetelną analizę ilościową i jakościową popytu i podaży. Rynek księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej jest szeroki i niejednorodny, a osoby oferujące usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych/usługi księgowe niekoniecznie mają kierunkowe wykształcenie czy formalnie potwierdzone kwalifikacje. Aby uzyskać bardziej spójny i kompleksowy obraz rynku potrzebna jest ściślejsza współpraca i wymiana informacji między zainteresowanymi stronami, a także wspólne ramy wzajemnego udostępniania danych. Wciąż obserwujemy duże zapotrzebowanie na wysokiej jakości sprawozdawczość finansową, z czym wiąże się silny popyt na działania monitorujące i wdrożeniowe, i nic nie wskazuje na nadpodaż księgowych. Niezwykle przydatne byłyby narzędzia umożliwiające analizę trendów i precyzyjną ocenę aktualnej sytuacji.

Dane statystyczne na temat rynku są niedoskonałe i wymagają weryfikacji

GUS zbiera dane statystyczne na temat rynku księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej. Jednak podejście GUS jest dość ogólne (uwzględnia tylko wybrane aspekty rynku) i niedoskonałe (opiera się na nieaktualnych założeniach i nie odzwierciedla zmian zachodzących na rynku w ostatnim okresie, takich jak np. outsourcing). Z powodu tych defektów całościowy obraz jest zniekształcony. Dlatego sformułowano rekomendacje co do zmian w sposobie gromadzenia danych przez GUS, tak aby udoskonalić jakość informacji uzyskiwanych za pośrednictwem istniejących formularzy statystycznych bez nakładania na podmioty dodatkowych biurokratycznych obciążeń [podrozdział 6.2 w raporcie].

*Prężny rozwój sektora
usług outsourcingowych
otwiera nowe możliwości
szkoleniowe*

Branża usług outsourcingowych rozwija się i oferuje szeroki wachlarz możliwości zatrudnienia. Polska stała się trzecim pod względem wielkości na świecie ośrodkiem outsourcingu, po Chinach i Indiach: obecnie w Polsce działa ponad 650 centrów usług dla biznesu zatrudniających ponad 150.000 księgowych. Jak się wydaje, o lokalizacji nowych podmiotów z branży BPO (*Business Process Outsourcing*) i SSC (*Shared Service Center*) w Polsce w większym stopniu decydują czynniki takie jak dostęp do personelu ze znajomością pożądaných języków obcych, dostęp do nieruchomości i innej infrastruktury, otwarte podejście władz samorządowych i inne udogodnienia, w tym specjalne strefy ekonomiczne, a w dużo mniejszym stopniu bliskość ośrodków akademickich. Pracownicy mogą rozwijać niezbędne kompetencje zawodowe w sposób nieformalny (niekoniecznie na drodze kursów uniwersyteckich), a wspomniane podmioty często oferują możliwości szkoleniowe (na przykład w postaci szkoleń i delegacji zagranicznych w kraju inwestora lub zagranicznym oddziale firmy). Jednocześnie, obecność infrastruktury szkolnictwa wyższego w połączeniu z potencjałem władz uczelni, które podejmują autonomiczne decyzje w sprawie programów nauczania może skutkować ofertą studiów podyplomowych i programów szkoleniowych dla obecnych i przyszłych pracowników sektora BPO/SSC.

*Usługi internetowe i usługi
oferowane przez banki*

Stosunkowo nowym zjawiskiem jest rosnący zakres i popularność usług świadczonych drogą internetową, a także rozwiązań księgowych oferowanych przez banki, kierowanych głównie do firm z sektora MŚP. Zamiast kupować pakiety oprogramowania na licencji coraz częściej stosuje się oprogramowanie w trybie online. Wśród nowych rozwiązań nie sposób nie zauważyć technologii przetwarzania danych w chmurze, czyli przejścia od komputerów i serwerów w sieci lokalnej do wysokospecjalistycznych ośrodków przetwarzania danych. Kolejną nowością w ofercie banków są usługi księgowe zintegrowane (faktycznie lub potencjalnie) z rachunkiem bankowym.

*Deregulacja zawodu
księgowego*

Rząd zmodyfikował istniejące przepisy i zmienił pewne ograniczenia dotyczące wybranych zawodów, w tym biegłych rewidentów, doradców podatkowych i usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zniesiono niektóre biurokratyczne bariery i wymagania i znormalizowano dostęp do zawodów, a sam proces stał się bardziej przejrzysty. Dotychczas wprowadzone zmiany były zgodne z oczekiwaniami rynku. Istnieje oczekiwanie, że w efekcie dalszej liberalizacji zawodu księgowego dostęp do zawodu stanie się jeszcze łatwiejszy dzięki likwidacji zbędnych obciążeń i ograniczeń, ale bez ryzyka pogorszenia jakości usług księgowych w Polsce i narażania na szwank zaufania społecznego do zawodu.

Deregulacja zawodów w Polsce

W Polsce przyjęto przepisy o deregulacji szeregu zawodów, rozumianej jako likwidacja niepotrzebnych wymogów (takich jak np. rażąco wysokie opłaty licencyjne i kosztowne certyfikaty), których wyłącznym celem było blokowanie adeptom dostępu do danego zawodu. W ramach trzyetapowego procesu zliberalizowano prawie 240 zawodów. Księgowych dotyczy uchwalona podczas drugiego etapu deregulacji ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych.

Do najważniejszych aspektów deregulacji dotyczących zawodu księgowego należy zaliczyć: (i) likwidację wymogu posiadania kierunkowego wykształcenia wyższego bądź też wykształcenia wyższego uzupełnionego podyplomowymi studiami w dziedzinie rachunkowości; (ii) rezygnację z wymogu egzaminu państwowego na rzecz samoregulacji rynku usług księgowych; (iii) likwidację obowiązku odbycia praktyki zawodowej; (iv) wyeliminowanie wymogu posiadania przez księgowego pełni praw publicznych (nieograniczonych decyzją sądu).

Dotychczas obowiązujący dyplom księgowego posiadało niemal 100 tysięcy osób (choć nie było jasne, ile z tych osób wykorzystywało posiadany dyplom i wykonywało zawód księgowego). W wyniku deregulacji nastąpiła pełna liberalizacja dostępu do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

WNIOSKI I ZALECENIA

Rozdział 4 raportu zawiera analizę ilościową podmiotów zatrudniających własnych księgowych oraz firm oferujących usługi rachunkowe i księgowe – to właśnie te firmy są podstawowym miejscem pracy adeptów zawodów finansowo-księgowych. Jednak ze względu na fakt, że działy/komórki/stanowiska występują w podmiotach niezależnie od ich klasyfikacji (kod Polskiej Klasyfikacji Działalności/PKD), w podrozdziale 4.2. przedstawiono analizę zatrudnienia w rozbiciu na zawody w gospodarce jako całości. Punktem wyjścia do analizy są dane z Głównego Urzędu Statystycznego (GUS), które obejmują tylko średnie i duże przedsiębiorstwa, dlatego też w podrozdziale 4.3. podjęto próbę uzupełnienia informacji o strukturze zatrudnienia danymi dotyczącymi firm z sektora MŚP (które albo mają własne służby finansowo-księgowe, albo zamawiają takie usługi na zewnątrz w wyspecjalizowanych biurach rachunkowych, co jest często spotykaną praktyką).

Usuwanie luk informacyjnych

W wyniku przeglądu źródeł danych/informacji na temat rynku księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej sformułowano wstępne, alternatywne zalecenia dotyczące usunięcia zidentyfikowanych luk informacyjnych:

- Najkorzystniejszym rozwiązaniem (tj. zapewniającym najbardziej kompleksowy i dokładny obraz) byłoby opracowanie nowego badania, o stałym lub cyklicznym charakterze (będącego częścią programu badań GUS). Przy jego pomocy można by monitorować zmiany na rynku księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej, chociaż projekt byłby niezwykle czasochłonny, pracochłonny i kosztowny z uwagi na konieczność przestrzegania wymogów obowiązujących przy programach badań statystycznych statystyki publicznej (czas potrzebny na zebranie i analizę wyników, podobnie jak koszty programu, byłby uzależniony od zakresu badania, poziomu komplikacji treści, wielkości próby, jak również poziomu głębokości analiz; odpowiednie obliczenia wyników i/lub ich analiza mogłyby być wykonywane przez GUS i/lub MF, albo przez specjalnie w tym celu utworzony zespół ekspertów); lub
- Wprowadzenie konkretnych modyfikacji w formularzach obecnie wykorzystywanych przez GUS (z zachowaniem procedur GUS) – szczegółowe propozycje znajdują się w podrozdziale 6.2; lub
- Zlecenie GUS (poza programem badań statystycznych) bądź innemu niezależnemu zespołowi ekspertów przygotowanie odrębnego badania, jednorazowego lub powtarzanego w określonych odstępach czasu, np. co 3 albo 5 lat; to rozwiązanie nadaje się do wprowadzenia w stosunkowo krótkim czasie; w przypadku badania jednorazowego efektem byłaby jedynie „migawkowa” diagnoza rynku według stanu na dany moment; natomiast badanie cykliczne umożliwiłoby monitorowanie zmian

(analizą wyników badań, podobnie jak w poprzednim przypadku, mogłyby się zająć różne zespoły).

Niezależnie od tego, która z metod wypełnienia luki informacyjnej zostanie wybrana, autorzy raportu pragną zwrócić uwagę, że metodologia badania powinna uwzględniać segment mikroprzedsiębiorstw – jak wykazano w raporcie, odgrywa on istotną rolę w kreowaniu popytu na usługi księgowe, a w aktualnie gromadzonych danych jest praktycznie pomijany.

Pełen obraz rynku księgowości w Polsce i lepsze zrozumienie mechanizmów rynkowych wpływających na rozwój zawodu księgowego można wyciągnąć z lektury całego raportu. Kluczowe zagadnienia poruszone w raporcie są następujące:

- **Na podstawie analizy można stwierdzić, że rynek księgowości w Polsce jest niejednorodny, złożony i rozproszony. W dużej mierze wynika to z faktu, że w Polsce nie ma jednej instytucji odpowiedzialnej za kompleksową organizację, koordynację i kontrolę tego rynku.**
- **Aby uzyskać bardziej spójny i wielowymiarowy obraz rynku księgowości, rachunkowości i rewizji finansowej potrzebna jest ściślejsza współpraca i wymiana informacji między zainteresowanymi stronami, a także polityka wzajemnego udostępniania danych dla dobra wszystkich zainteresowanych.**

System gromadzenia danych w GUS nadal jest najlepszym źródłem informacji na temat różnych obszarów rynku księgowości, pod warunkiem wprowadzenia pewnych korekt w niektórych formularzach. Jest to najtańsze rozwiązanie, ale pod względem poziomu szczegółowości danych i kompleksowości podejścia nie ma takiego potencjału jak badanie celowane wykonywane na zlecenie.

Firmy oferujące usługi rachunkowe i księgowe

Dane statystyczne zebrane przez GUS na temat firm, których głównym przedmiotem działalności są usługi prawne, rachunkowe i księgowe oraz doradztwo podatkowe są **zbyt ogólnikowe**. Według rejestru REGON, na dzień 31 lipca 2013 roku kodem numer **69** (działalność prawnicza, działalności rachunkowo- księgowa i doradztwo podatkowe) było oznaczonych **88 305** podmiotów, co stanowi 2,2% wszystkich podmiotów w gospodarce narodowej.

Usługom księgowym i audytowym nadano kod o symbolu **69.20.Z**: „Działalność rachunkowo-księgowa; doradztwo podatkowe”. W tej kategorii mieszczą się, między innymi, biura rachunkowe i centra outsourcingowe. Na dzień 31 marca 2013 roku do rejestru REGON było wpisanych **45 250** aktywnych podmiotów z tej branży.

W grupie aktywnych podmiotów oznaczonych kodem **69.20.Z** w 97,4% jednostek było zatrudnionych od 0 do 9 osób; w 2,4% - od 10 do 49 osób; w 0,10% pracowało 50 - 249 osób; a w 0,04% jednostek było zatrudnionych więcej niż 250 osób. **Statystyki GUS nie podają szczegółowych danych na temat liczby księgowych pracujących w podmiotach zaklasyfikowanych w kategorii 69.20.Z.**

Warto zaznaczyć, że podmioty oznaczone kodem **69.20Z** to zarówno firmy oferujące usługi rachunkowo-księgowe (biura rachunkowe), jak i te oferujące usługi doradztwa podatkowego i badania sprawozdań finansowych (audyt). Dane GUS nie pozwalają na oddzielną analizę tych trzech rodzajów usług ani nie pokazują, w których jednostkach te funkcje współistnieją (np. firma oferuje usługi w zakresie rewizji finansowej i doradztwa podatkowego i/lub usługi rachunkowo-księgowe).

Analiza zatrudnienia w rozbiciu na zawody księgowe w całej gospodarce

Dane statystyczne gromadzone przez GUS od wszystkich firm dla grup zawodowych, w tym księgowych, są fragmentaryczne i niekompletne. Sporo informacji na temat ilości i jakości kadr pracujących na rynku usług księgowych można uzyskać w Internecie i od organizacji i stowarzyszeń branżowych. Jednak każde z tych zestawień przedstawia zaledwie fragment całego obrazu. Ogólnie rzecz biorąc, są one mało precyzyjne i niekompletne. Wśród wielu różnych badań przeprowadzonych przez GUS w zakresie rynku pracy można znaleźć badanie z października 2010 dotyczące struktury płac (wynagrodzeń) dla poszczególnych zawodów². Jest to badanie reprezentatywne (co oznacza, że dane zebrane w określonej populacji firm ekstrapolowano na całą populację), realizowane co dwa lata w przedsiębiorstwach zatrudniających więcej niż 9 osób, tj. w średnich i dużych firmach. To badanie dostarcza wielu istotnych informacji na temat liczby, poziomu wykształcenia i miejsca pracy osób zajmujących się szeroko zdefiniowaną rachunkowością i księgowością. Jednak badanie ma pewną zasadniczą wadę: analiza statystyczna nie uwzględnia mikroprzedsiębiorstw zatrudniających do 9 osób, co prawdopodobnie wpływa na otrzymany wskaźnik łącznej liczby księgowych.

Jak można zobaczyć w tabeli 4.4., prezentującej strukturę pracujących według „elementarnych” grup zawodowych według stanu na październik 2010 roku, księgowością zajmowało się **617 tysięcy** osób, co stanowiło 7,7% wszystkich osób zatrudnionych. W tej populacji mieszczą się księgowi pracujący w spółkach grupy statystycznej 69.20.Z, jednak tylko tych zatrudniających więcej niż 9 osób. Również w oparciu o dane z tabeli 4.4. można

² Raport GUS: „Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2012 r.”, http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5474/4/6/1/pw_struktura_wynagr_wg_zawodow_10_20121.pdf.

wywnioskować, że zdecydowana większość wymienionych w tabeli grup elementarnych jest zdominowana przez kobiety. Szczególnie dobitnie widać to w grupie zat. „księgowi”, w której kobiety stanowią 94,6%. Podobnie, liczba kobiet (93,2%) zdecydowanie przewyższa liczbę mężczyzn w grupie elementarnej oznaczonej jako „pracownicy do spraw księgowości i rachunkowości”. Grupa ta obejmuje osoby pracujące w charakterze asystentów do spraw księgowości, fakturzystki oraz techników rachunkowości. Trzecia grupa elementarna z dużą liczbową przewagą kobiet to grupa oznaczona jako „kierownicy do spraw finansowych”, gdzie klasyfikowani są pracownicy zatrudnieni jako główni księgowi, kierownicy biur rachunkowych i kierownicy działów finansowych. Według wyników badań GUS, kobiety zajmują 90% stanowisk średniego szczebla w obszarze usług prowadzenia ksiąg. Grupa specjalistów do spraw księgowości i rachunkowości charakteryzuje się równie wysokim udziałem kobiet wśród pracowników – w tej grupie kobiety stanowią 84,5% ogółu zatrudnionych. Innymi słowy, statystycznie rzecz biorąc, co piąty specjalista do spraw księgowości i rachunkowości jest płci męskiej. Jedyną grupą, w której liczba mężczyzn przewyższa liczbę kobiet są „dyrektorzy generalni i wykonawczy” oraz „kierownicy w instytucjach usługowych”.

Oprócz dwóch grup elementarnych, większość pozostałych pracowników jest zatrudniona w sektorze prywatnym. W przypadku takich grup jak „dyrektorzy generalni i wykonawczy”, „doradcy finansowi i inwestycyjni” czy „pracownicy do spraw księgowości i rachunkowości” w sektorze prywatnym pracuje zdecydowana większość populacji.

Z omawianego badania można wysnuć następujące wnioski:

- W zawodach związanych z księgowością i rachunkowością kobiety odgrywają dominującą rolę. Jest to szczególnie widoczne w takich grupach elementarnych jak kierownicy do spraw finansowych, specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości, księgowi, oraz pracownicy do spraw księgowości i rachunkowości.
- Największa liczba osób zatrudnionych w zawodach związanych z księgowością i rachunkowością występuje w województwie mazowieckim, śląskim, wielkopolskim, małopolskim i dolnośląskim, co było do przewidzenia zważywszy na liczbę działających tam podmiotów gospodarczych.

Okazuje się, że badanie GUS na temat struktury wynagrodzeń według zawodów, przeprowadzone w październiku 2010 roku, jest źródłem bardzo wartościowych informacji o liczbie osób pracujących w księgowości i rachunkowości. Jednak ze względu na główny temat badania, jakim jest struktura płac w różnych zawodach, oraz metodologię doboru próby obejmującą pracujących w podmiotach gospodarki narodowej (właściwą właśnie ze względu na wiodący temat badania), szacunki co do liczby osób pracujących w zawodach związanych z księgowością i rachunkowością są narażone na poważne błędy. Kolejną przyczyną błędów w szacowaniu liczby osób pracujących w tych zawodach jest fakt, że w wielu podmiotach objętych badaniem nie występuje stanowisko fakturzystki, a obowiązki przypisane do tego stanowiska są wykonywane przez osobę zatrudnioną w innym

charakterze - na przykład poprzez pracownika administracyjnego. Mniejsze ryzyko błędu występuje w populacji osób pracujących w różnych zawodach w podziale według tak zwanych wielkich grup zawodowych. Im mniejsza grupa, tym większy błąd szacunku z powodów wymienionych powyżej. Poza tym, informacje na temat osób pracujących w zawodach związanych z księgowością i rachunkowością nie obejmują mikroprzedsiębiorstw, które w Polsce stanowią 95,6% ogółu firm; a ponad 44 tysięcy mikroprzedsiębiorstw deklaruje jako swoją podstawową działalność tę oznaczoną symbolem 69.20.Z. W chwili obecnej brak jest informacji na temat liczby firm w Polsce, które oferują usługi w zakresie księgowości i rachunkowości (69.20.Z) jako swój drugi lub trzeci rodzaj działalności, nie ma też danych o populacji pracowników zaangażowanych w tak zdefiniowaną działalność. Tego rodzaju informacje byłyby dostępne, gdyby GUS miał odpowiednie oprogramowanie opracowane zgodnie z warunkami opisanymi w punkcie 6.2.

Wpływ sektora MŚP na rynek pracy dla księgowych

Dane statystyczne dotyczące popytu na usługi księgowo-rachunkowe generowanego przez sektor MŚP są fragmentaryczne i niekompletne. Znaczenie sektora MŚP dla rynku księgowości i rachunkowości może wynikać z faktu, że małe i średnie przedsiębiorstwa z jednej strony tworzą popyt, a z drugiej wpływają na podaż zawodów i usług. Popyt się rodzi, gdy firmy z sektora MŚP:

- Podejmują decyzję o zatrudnieniu pracowników w pełnym wymiarze godzin, w niepełnym wymiarze czasu, albo na podstawie umów cywilno-prawnych,
- Stają się klientami biur rachunkowych i, potencjalnie, firm z branży BPO/SSC.

W okresie powstawania raportu w Polsce działało około 4.033.000 podmiotów gospodarczych. Podmiotów oznaczonych kodem statystycznym 69 (działalność prawnicza, działalności rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe) było **88 tysięcy**. Pozostałych podmiotów było **3.945.000**. Zdecydowaną większość, bo 96,9% ogólnej liczby podmiotów, stanowiły podmioty prywatne. Lwia część podmiotów gospodarki narodowej to podmioty zatrudniające do 9 osób, tj. mikroprzedsiębiorstwa wg definicji GUS (stanowiły one około 95,6% wszystkich zarejestrowanych podmiotów); na drugim miejscu znajdują się małe przedsiębiorstwa (3,5%), zatrudniające między 10 a 49 osób, a następnie średnie przedsiębiorstwa liczące od 50 do 249 pracowników (0,7%). W grupie mikroprzedsiębiorstw i MŚP najbardziej rozpowszechnionym rodzajem ewidencji księgowej jest podatkowa księga przychodów i rozchodów.

Przegląd segmentu mikroprzedsiębiorstw i MŚP poprzez pryzmat prowadzonej ewidencji księgowej pozwala wyciągnąć bardzo ogólne wnioski na temat zapotrzebowania na księgowych lub usługi rachunkowo-księgowe (biura rachunkowe lub firmy BPO/SSC) w tym segmencie. **Dostępne i publikowane dane i raporty (głównie GUS) nie dają bezpośredniej**

informacji co do rozmiarów populacji (w procentach) małych i średnich przedsiębiorstw, które zlecają prowadzenie ewidencji księgowej na zewnątrz w porównaniu do tych, które mają do tego celu własne służby, chociaż poszczególne urzędy skarbowe dysponują takimi danymi o swoich podatnikach. Dostępne dane nie dają też żadnej wskazówki co do liczby księgowych pracujących w mikroprzedsiębiorstwach zatrudniających mniej niż 9 osób. Z uwagi na brak dostępu do informacji przechowywanych w Centralnym Rejestrze Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) lub danych z 400 Urzędów Skarbowych w Polsce nie można przeanalizować aktualnego popytu na usługi rachunkowo-księgowe wśród małych i średnich przedsiębiorstw. Takie niezależne analizy i raporty są źródłem interesujących danych na temat rachunkowości i księgowości w mikro-, małych i średnich przedsiębiorstwach („Analiza rynku usług księgowych on-line w Polsce 2012”, opracowana przez Fundację Rozwoju Biznesu Starter), choć czytelnik może mieć pewne wątpliwości co do jakości danych prezentowanych w raportach, ponieważ po pierwsze metodologia badania nie została opisana, a po drugie jest ono oparte na innym badaniu, a dane są podawane bez wyraźnej adnotacji, czy pochodzą z jednego, czy też z kilku źródeł. Fundacja Starter podaje, że w 2011 roku 51% (czyli 903 tysiące) mikro- i małych przedsiębiorstw korzystało z usług zewnętrznych biur rachunkowo-księgowych, 12% (212 tysięcy) miało własnych księgowych zatrudnionych w ramach podmiotu, a 37% przedsiębiorców samodzielnie prowadziło księgowość (w tym 9% z wykorzystaniem aplikacji on-line, a 12% zamierza zacząć korzystać z takich aplikacji).

W badaniu wzięło udział 450 przedsiębiorców z całego kraju reprezentujących firmy zatrudniające od 0 do 49 osób. Badanie przeprowadzono w formie ankiety internetowej, jednak nie można go uznać za reprezentatywne z powodu zbyt niskiej liczby podmiotów-respondentów.

PRZEDMOWA

Celem tego pierwszego badania poświęconego rynkowi księgowości i rachunkowości w Polsce jest: (a) nakreślenie i zdefiniowanie obecnie istniejącej infrastruktury informacyjnej dotyczącej rynku i zawodów związanych z księgowością i rachunkowością; (B) określenie luk informacyjnych - obszarów, w których brakuje informacji lub jakość dostępnych informacji jest niezadowalająca; (C) zaproponowanie rozwiązań zmierzających do usunięcia istniejących luk i poprawy jakości informacji; oraz (d) sformułowanie zaleceń dla rządu na temat tego, w jaki sposób można wzmocnić pozycję omawianych zawodów i poprawić jakość oferowanych usług, a także wsparcie rządu we wdrażaniu rekomendowanych działań. Z myślą o tak zarysowanych celach, badanie rynku księgowości i rachunkowości koncentruje się na przeglądzie tych obszarów, w których regularne gromadzenie danych może mieć korzystny wpływ na procesy kształtowania polityki i podejmowania decyzji dotyczących regulacji sprawozdawczości finansowej w Polsce przy jednoczesnej poprawie konkurencyjności polskich przedsiębiorstw. Centrum Banku Światowego ds. Reformy Sprawozdawczości Finansowej (CFRR) chce pomóc polskim instytucjom w przygotowaniu i wdrożeniu zrównoważonego i zintegrowanego systemu umożliwiającego systematyczne gromadzenie i analizę danych statystycznych na temat zawodów związanych z księgowością i rachunkowością w Polsce.

Unikalność i związane z nią ryzyko. Badanie jest wyjątkowe nie tylko w skali Polski, ale całej UE i świata, dlatego – choć cenne dla polskiego rządu z perspektywy wiedzy na temat tego ważnego rynku – niesie ze sobą pewne nieuniknione ryzyko, którego nie należy lekceważyć. Badanie może stać się wyznacznikiem dla innych krajów świata, których władze są zainteresowane tymi potencjalnie istotnymi danymi dla celów tworzenia polityki opartej na dowodach.

Rola uczelni wyższych i Głównego Urzędu Statystycznego. Pierwszą i bardzo pilną potrzebą było pozyskanie aktywnego zaangażowania uniwersytetu o ugruntowanej pozycji w dziedzinie metodologii prowadzenia badań i pracy z danymi do współpracy z zespołem Banku i Głównym Urzędem Statystycznym. Jakość i ilość aktualnie dostępnych danych w kraju nie zostały jeszcze ustalone, ale o roli i znaczeniu rynku księgowości i rachunkowości dobitnie świadczy wzrost polskiej gospodarki i rosnące zapotrzebowanie na wysokiej jakości usługi księgowe; nie do pominięcia w tym kontekście jest branża outsourcingu usług z zakresu księgowości, która gwałtownie się w Polsce rozwija i według doniesień tworzy nowe miejsca pracy.

Polska od 2004 roku należy do Unii Europejskiej; nie należy do strefy euro. Polska jest położona w Europie Środkowej, nad Morzem Bałtyckim od północy. Kraj graniczy w wieloma sąsiadami: Niemcami, Czechami, Słowacją, Ukrainą, Białorusią, Litwą i Rosją. Stolicą i największym miastem Polski jest Warszawa. Liczba ludności kraju jest stabilna i liczy około 38.200.000. W 2012 roku wartość produktu krajowego brutto (PKB) na mieszkańca wynosiła

12.708 USD³ i była prawie dwa razy wyższa niż w momencie akcesji Polski do UE (6.620 USD w 2004 roku). Wciąż jest na poziomie niższym niż w większości pozostałych państw z grupy UE-8⁴ (średnia: 15.909 USD), a także zdecydowanie poniżej średniej UE wynoszącej 32.677 USD; jednak w ostatnich latach ta różnica szybko się kurczy.⁵

Polska jest największą gospodarką w Europie Środkowej; pozostaje w dobrej kondycji pomimo niesprzyjających warunków, średnia realna stopa wzrostu w okresie 2008-2012 wyniosła 3,4 procent.⁶ Dzięki silnym fundamentom gospodarczym i stabilnej polityce makroekonomicznej oraz przy ograniczonej nierównowadze zewnętrznej Polska uniknęła recesji, pomimo światowego kryzysu gospodarczego z 2008 roku. Polska jest jedynym państwem członkowskim Unii Europejskiej, który przez ostatnie cztery lata nieprzerwanie notuje wzrost. Polityka antycykliczna i płynny kurs walutowy, a także obfite rezerwy międzynarodowe i ostrożnościowa elastyczna linia kredytowa z Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW), pomogły ochronić gospodarkę i podtrzymać zaufanie.

Niemniej jednak w ostatnim czasie gospodarka zwolniła, co wynika zarówno z czynników zewnętrznych, jak i słabszego popytu wewnętrznego. W 2012 roku tempo wzrostu PKB spadło do 1,9 procent, a wyhamowanie było widoczne także na początku 2013 roku, kiedy to zawirowania w strefie euro podkopały zaufanie firm i konsumentów, wywołując spadek inwestycji i stagnację konsumpcji prywatnej. Dodatkowym czynnikiem przyczyniającym się do osłabienia tempa wzrostu jest trwająca konsolidacja fiskalna oraz ujemny wzrost płac realnych. Perspektywy dla przyszłego wzrostu gospodarczego będą zależeć od rozwoju sytuacji w strefie euro, ponieważ polska gospodarka jest ściśle powiązana z UE poprzez handel i przepływy finansowe. Ze względu na trudne warunki zewnętrzne oczekuje się, że realny PKB Polski wzrośnie w 2013 roku o 1,3 procent, a dalsze perspektywy będą w znacznej mierze warunkowane rozwojem sytuacji w strefie euro. Jeżeli dojdzie do poprawy środowiska zewnętrznego i wzrostu inwestycji (w kontekście nowej unijnej perspektywy finansowej), prognozy na 2014 rok mówią o wzroście na poziomie 2,4 procent. Do roku 2014 stopa bezrobocia będzie się prawdopodobnie podnosić, a spadku w 2015 należy się spodziewać tylko pod warunkiem przyspieszenia tempa wzrostu.

Wszystko wskazuje na to, że system finansowy w Polsce ma dużą odporność. System finansowy w Polsce dynamicznie się rozwija i jest zdominowany głównie przez banki z udziałem kapitału zagranicznego. Suma aktywów systemu finansowego wzrosła z 86 procent PKB w 2005 roku do 124 procent PKB w 2012 roku. Aktywa banków stanowią około 70

³ PKB *per capita* w bieżących dolarach USA. Źródło: Wskaźniki rozwoju na świecie (WDI), Bank Światowy.

⁴ Kraje EU8 to grupa ośmiu krajów – byłych klientów Banku Światowego, które przystąpiły do Unii Europejskiej w maju 2004 r.: Republika Czeska, Estonia, Węgry, Łotwa, Litwa, Polska, Republika Słowacka i Słowenia. PKB Polski *per capita* jest niższy niż we wszystkich pozostałych krajach grupy EU8, za wyjątkiem Węgier. Liderem grupy jest Słowenia, gdzie PKB *per capita* wynosi 22,001 USD

⁵ W 2004 roku PKB Polski *per capita* był na poziomie zaledwie 25% średniej UE. W 2012 roku wskaźnik ten wzrósł do 39%. Źródło: Wskaźniki rozwoju na świecie (WDI), Bank Światowy.

⁶ Źródło: *Economist Intelligence Unit's Country Forecast for Poland*. [Prognoza zespołu ds. informacji gospodarczej dla Polski]. Listopad 2013.

procent aktywów finansowych, a banki zagraniczne kontrolują około 63 procent aktywów sektora bankowego ogółem. Państwo posiada udziały kontrolne w czterech bankach, które łącznie dysponują około 23 procentami aktywów sektora bankowego, w tej grupie znajduje się największy polski bank komercyjny z 16-procentowym udziałem w rynku. System bankowy nie jest silnie skoncentrowany: pięć największych banków odpowiada za około 44 procent aktywów systemu. Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe i banki spółdzielcze stanowią niewielką część systemu bankowego, ale te drugie szybko się rozwijają. Poza bankami, do najważniejszych graczy w systemie finansowym należą fundusze emerytalne i inwestycyjne.

Warszawska Giełda Papierów Wartościowych (GPW) ma dominującą pozycję w Europie Środkowej i Wschodniej oraz plasuje się na drugim miejscu (po giełdzie w Londynie) pod względem liczby i wartości pierwszych ofert publicznych w Europie. Na giełdzie jest notowanych 438 spółek o łącznej kapitalizacji rynkowej w wysokości 177 miliardów euro (co odpowiada 36,3 procent PKB).⁷ GPW ma pozycję lidera wśród giełd europejskich pod względem liczby debiutów – w 2012 roku w Warszawie zanotowano 105 pierwotnych ofert publicznych na głównym rynku i na alternatywnym rynku NewConnect dla mniejszych firm, co stanowi 40 procent wszystkich debiutów w Europie. Jednak wartość tych spółek była niewielka (731 milionów euro) w porównaniu na przykład do 5,1 mld euro wartości debiutów na giełdzie w Londynie. Tymczasem w Wiedniu w 2012 roku nie było żadnych nowych ofert, w Budapeszcie była jedna nowa oferta, a w Pradze trzy.⁸

MSSF są wymagane w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i spółek notowanych na giełdzie. W Polsce MSSF są wymagane dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków (z wyjątkiem banków spółdzielczych) oraz spółek giełdowych. Stosowanie MSSF jest dozwolone w przypadku sprawozdań skonsolidowanych oraz sprawozdań osób prawnych, jeżeli dany podmiot jest podmiotem zależnym (bezpośrednio lub pośrednio), a podmiot dominujący sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez Unię Europejską (zatwierdzone MSSF), lub jest oddziałem zagranicznego przedsiębiorstwa sporządzającego sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF zatwierdzonymi przez UE. Stosowanie MSSF w sektorze MŚP jest zabronione.

Wobec wszystkich pozostałych przedsiębiorstw zastosowanie ma ustawa o rachunkowości. Ustawa o rachunkowości jest podstawowym aktem prawnym regulującym rachunkowość i sprawozdawczość finansową, a także określa szereg wymogów dotyczących badania ustawowego. Opiera się ona w dużej mierze na postanowieniach czwartej i siódmej dyrektywy w sprawie europejskiego prawa spółek i ma zastosowanie do wszystkich

⁷ Źródło: *Economist Intelligence Unit's Industry Report on Financial Services for Poland* [Raport branżowy zespołu ds. informacji gospodarczej poświęcony usługom finansowym w Polsce], czerwiec 2013.

⁸ Źródło: *"Stock exchanges: Sound of overtures in Warsaw and Vienna."* [Giełdy papierów wartościowych: dźwięki uwertury w Warszawie i Wiedniu], *Financial Times*, 2013, 9 maja. <http://www.ft.com/reports/cee-banking-finance-2013>.

przedsiębiorstw, w tym MŚP. Firmy, które nie mają obowiązku stosowania MSSF są poddane rygorom ustawy o rachunkowości. Po tym, jak w 2013 roku opublikowano nową unijną dyrektywę o rachunkowości polskie władze pracują nad propozycjami odpowiednich nowelizacji do wspomnianej ustawy.

Wraz z powołaniem Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) polskie ramy prawne dotyczące rachunkowości i rewizji finansowej stały się w pełni zgodne z *acquis communautaire*.

Polska całkowicie dostosowała swoje ramy prawne do unijnego *acquis* w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej, a także wdrożyła większość zaleceń z poprzedniego raportu nt. przestrzegania norm i kodeksów (ROSC A&A). W kraju jest obecnie wdrażane rozporządzenie MSR w sprawie zatwierdzonych przez UE standardów MSSF dotyczących sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich. W 2009 roku na mocy ustawy o biegłych rewidentach ustanowiono Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), odpowiedzialną za nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi oraz nad działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) w zakresie objętym wymogiem nadzoru.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce (SKwP) jest najstarszą i największą polską organizacją zrzeszającą przedstawicieli środowiska zawodowego związanego z rachunkowością i finansami. Jest pełnoprawnym członkiem Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). SKwP działa w Polsce od 1907 roku i obejmuje swoją działalnością zarówno księgowość, jak i rachunkowość.

Zgodnie z postanowieniami ustawy o biegłych rewidentach⁹, jest to profesja niezależna i objęta auto-regulacją, choć podlega nadzorowi sprawowanemu przez Komisję Nadzoru Audytowego (KNA). KNA nadzoruje Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR). Organy KIBR są obowiązane przedkładać przyjęte przez siebie uchwały do KNA celem ich zatwierdzenia. Głównym organem zarządzającym KIBR jest Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów, którego plenarne zjazdy odbywają się co cztery lata. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów stanowią delegaci wybrani przez walne zgromadzenia w regionalnych oddziałach KIBR, w proporcji do ogólnej liczby biegłych rewidentów wpisanych do rejestru, zgodnie z zasadami ustalonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów kieruje działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów.

Zgodność z założeniami strategii Banku Światowego dla Polski. Działanie wpisuje się w cel strategii dla regionu Europy i Azji Środkowej z 2009 roku, jakim jest wspieranie rządu w budowaniu silniejszego ładu zarządczego i instytucjonalnego na rzecz poprawy klimatu dla działalności gospodarczej poprzez lepsze warunki dla inwestowania i konkurencyjności handlu. Realizacja tego produktu jest częścią porozumienia o płatnych usługach

⁹ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

świadczonych w regionie Europy i Azji Środkowej w odpowiedzi na rosnące zapotrzebowanie rządów na wiedzę Banku Światowego.

1. WSTĘP

1.1. Przedmiot i cel badania

Niniejszy raport powstał w ramach Pomocy Technicznej w zakresie Sprawozdawczości Finansowej (FRTAP), która ma na celu wsparcie nowych krajów UE w ich staraniach przy wprowadzaniu trwałych podstaw instytucjonalnych i prawnych związanych z raportowaniem finansowym dla podmiotów sektora prywatnego.¹⁰ Wsparcie dla Polski dotyczy komponentu pt. *Analiza rynku usług i profesji księgowych*. U podstaw tego projektu leży pomoc polskim instytucjom w utworzeniu i wprowadzeniu z życie trwałego i regularnego systemu zbierania i analizy danych statystycznych związanych z profesją księgowych w Polsce. Informacje te będą służyły formułowaniu dalszej polityki i podejmowaniu decyzji w kwestiach związanych z regulacją funkcjonowania rynku usług księgowych i rewizji finansowej oraz raportowania finansowego. Cele cząstkowe komponentu są następujące:

- 1) określenie miejsca i zakresu istniejącej infrastruktury informacyjnej,
- 2) identyfikacja luk w zbieranych danych,
- 3) zaproponowanie sposobu likwidacji tych luk,
- 4) wsparcie polskich instytucji w procesie opracowania i wdrażania trwałego i zintegrowanego systemu regularnego pozyskiwania i analizowania danych statystycznych z zakresu działania księgowych i biegłych rewidentów w Polsce.

Cały komponent został podzielony na dwie części i cztery fazy.

Niniejszy raport jest efektem prac pierwszej części badania. Celem tej części badania było dokonanie przeglądu informacji dotyczących rynku usług księgowych oraz istniejącego zasobu i potencjału kadrowego osób związanych z rachunkowością, w szerokim rozumieniu tego słowa.

Znajomość rynku usług i profesji księgowych jest niezbędna do świadomego podejmowania decyzji przez wszystkie podmioty, które w jakikolwiek sposób są powiązane z tym rynkiem. Decyzje te mogą dotyczyć np.:

- kierunków kształcenia i doskonalenia zawodowego kadr na potrzeby księgowości,
- doboru narzędzi przeciwdziałania bezrobociu na rynku pracy księgowych i audytorów,

¹⁰ FRTAP jest częścią szerszego projektu Konfederacji Szwajcarskiej w Zmniejszenie Różnic Gospodarczych i Społecznych dla Nowych Krajów Unii Europejskiej, które zostały jej członkami po 2004 roku. Bank Światowy uczestniczy w programie i dostarcza pomocy technicznej w ramach FRTAP dla rządów Republiki Czeskiej, Łotwy, Polski i Słowenii. Pomoc jest udzielana w ramach Centrum Reformowania Raportowania Finansowego (CFRR), jednostki w ramach oddziału regionalnego dla Europy i Azji Centralnej (ECA). Dalsze informacje na temat programu i samego CFRR są dostępne na stronie internetowej www.worldbank.org/cfrr.

- inwestowania w rynek usług księgowych i audytorskich (w tym przez centra outsourcingowe).

Ponadto znajomość rynku profesji księgowych jest jednym z ważniejszych czynników, które powinno się brać pod uwagę podczas prac nad docelowym kształtem sprawozdawczości finansowej w Polsce.

Świadome podejmowanie decyzji w obszarze rachunkowości wymaga kompletności informacji, która może być zapewniona przez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniego systemu zbierania informacji oraz właściwej infrastruktury informacyjnej. Raport niniejszy ma wskazać istniejące źródła informacji o rynku usług księgowych i na ich podstawie zaprezentować wyłaniający się z nich obraz tego rynku. Obraz ten nie może być traktowany jako pełne i kompletne studium. Wynika bowiem tylko i wyłącznie z informacji, które są dostępne publicznie (w niewielkim tylko zakresie korzystano z danych udostępnionych specjalnie na potrzeby badania).

Badaniem objęto segment usług księgowych wszystkich sektorów gospodarki. Starano się uwzględnić wszystkie ważne zagadnienia z nim związane z punktu widzenia firm księgowych/audytorskich, w tym centrów BPO/SSC, pracowników księgowości, organizacji zawodowych profesjonalistów, szkół, uczelni wyższych i instytucji certyfikujących oraz różnego rodzaju instytucji otoczenia biznesu.

W raporcie dla pojęć profesje księgowe/rynek usług księgowych stosowane są zamiennie określenia zawody A&A/rynek A&A (Accounting and Auditing). Przy czym określenie audytor/audyt używane jest w szerokim jego rozumieniu, tj. uwzględniając zarówno audytorów zewnętrznych, jak i wewnętrznych, i odnosząc się nie tylko do rewizji finansowej, ale także innych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstw/instytucji.

Jeśli chodzi o rynek audytu finansowego, to w analizie uwzględniono te jego aspekty, które w sposób ścisły powiązane są z głównym obszarem zainteresowań niniejszego badania. Biegli rewidenci świadczą bowiem nie tylko usługi rewizji finansowej ale także mogą zajmować się takimi czynnościami jak np.: prowadzenie ksiąg rachunkowych, audyt wewnętrzny, doradztwo podatkowe. Ponadto całościowej analizie rynku rewizji finansowej poświęcone będzie odrębne badanie w ramach FRTAP.

Praca nad raportem przebiegła w dwóch, wyraźnie wyodrębniających się fazach.

W fazie pierwszej badania określono wachlarz interesariuszy zaangażowanych w proces regulacji rynku A&A. Następnie zidentyfikowano ich potrzeby informacyjne odnośnie tego rynku z punktu widzenia celów ich działania oraz dokonano skatalogowania zebranych danych, aby określić najważniejsze luki informacyjne. Analizę danych ilościowych o rynku poprzedziła dogłębna charakterystyka zawodów związanych z księgowością.

Zebrane dane pozwoliły na stworzenie obrazu rynku A&A w Polsce. Jest to jednak, jak wcześniej wspomniano, obraz wynikający z danych dostępnych na określony moment. Ten etap badań realizowany był głównie w oparciu o dane i informacje powszechnie osiągalne, uzupełnione o informacje udostępnione przez niektórych interesariuszy raportu. Projekt nie zakładał przeprowadzania badań pierwotnych, a już wstępny przegląd źródeł informacji o rynku A&A wskazał, iż bez takich badań nie jest możliwe przedstawienie pełnej diagnozy stanu tego rynku.

Określonym celom projektu została podporządkowana struktura raportu. Składa się on ze wstępu (1), pięciu rozdziałów merytorycznych (ponumerowanych od 2 do 6), zakończenia (7) oraz streszczenia (8).

Rozdział drugi poświęcono określeniu zakresu zawodów związanych z rachunkowością. Przeanalizowano różne klasyfikacje zawodów celem wyłonienia tych, które można zakwalifikować do zawodów A&A. Było to kluczowe dla dalszych etapów badania, gdyż określono w ten sposób ramy dla poszukiwań źródeł informacji o rynku zawodów A&A.

Rozdział trzeci dotyczy charakterystyki ścieżek kształcenia w zawodach A&A, zarówno formalnego jak i nieformalnego.

W rozdziale czwartym podjęto się próby charakterystyki rynku pracy zawodów A&A – zarówno od strony popytowej, jak i podażowej. Wskazano m.in. na wpływ sektora małych i średnich przedsiębiorstw na rynek pracy księgowych/audytorów, ukazano przesłanki i uwarunkowania outsourcingu usług księgowych (zarówno w postaci biur rachunkowych, jak i centrów BPO/SSC). Poddano analizie zjawisko bezrobocia w zawodach A&A oraz informacje o wynagrodzeniach księgowych/audytorów. Ponadto przeprowadzono ilościową analizę zatrudnienia w zawodach związanych z księgowością (na podstawie danych GUS) oraz ilościową analizę zawodów regulowanych prawnie.

Rozdział piąty poświęcono nowym trendom i kierunkom zmian na rynku zawodów A&A. Uwzględniono w tym zakresie zmiany w systemie kształcenia księgowych, nowe rodzaje/formy wykonywania usług księgowych (głównie związane z wykorzystaniem nowoczesnych technologii) oraz wpływ ustaw deregulacyjnych na zawody A&A. Tłem dla podjętych rozważań było nakreślenie tych kierunków polityki państwa i strategii, które wywierają wpływ na badany obszar.

Autorzy raportu, analizując poszczególne segmenty/obszary dotyczące rynku usług księgowych w Polsce starali się na bieżąco wskazywać na braki, nieścisłości, czy niekompletność danych. Dodatkowo w rozdziale szóstym zebrano najważniejsze źródła danych. Rozdział ten ma charakter swego katalogu danych zarówno publicznych, jak i niepublikowanych o rynku A&A i sporządzony został w przekroju podmiotów zaangażowanych w proces zbierania danych o przedmiocie badania. Następnie dane sklasyfikowano przedmiotowo tj. według kategorii danych zbieranych przez poszczególne podmioty. Większość katalogu ma postać tabelaryczną, co może ułatwić czytelnikowi

znalezienie stosownej informacji. Katalog ten wieńczę wnioski dotyczące określenia luk informacyjnych w zbieranych danych.

Każdy z rozdziałów merytorycznych zakończony jest wnioskami z niego wynikającymi (zebranymi w odrębnych podpunktach), stąd w zakończeniu (7) skupiono się głównie na przedstawieniu rekomendacji dotyczących możliwości budowania systemu zbierania danych o rynku A&A.

W streszczeniu (8) podsumowano rozważania przeprowadzone w raporcie.

1.2. Interesariusze rynku A&A

Znajomość rynku A&A ułatwia podejmowanie różnego rodzaju decyzji przez szereg organów i instytucji. Są to zarówno instytucje publiczne szczebla rządowego, samorządowego, jak i prywatne (w tym działające na rynku tych usług) organizacje samorządów/stowarzyszeń zawodowych, czy instytucje zajmujące się edukacją i szkoleniami. Zapotrzebowanie na informacje o rynku A&A wynika z potrzeb prowadzonej przez poszczególnych interesariuszy działalności. Dla części podmiotów informacje te mają podstawowe znaczenie, a dla innych mogą stanowić uzupełnienie podstawowych zasobów informacyjnych. Niektóre podmioty występują jednocześnie w roli korzystającego, jak i tworzącego informacje o rynku A&A.

Poniżej przedstawieni zostaną najważniejsi interesariusze rynku A&A wraz z krótką charakterystyką ich celów działania i związanych z nimi potrzeb informacyjnych. Zestawienie to zostało opracowane w oparciu o regulacje prawne, statuty, regulaminy, czy zawartość stron internetowych poszczególnych instytucji/organów. Należy przyjąć, że poniższy katalog nie stanowi zamkniętego zbioru interesariuszy rynku A&A, zaliczyć do nich należy bowiem wszystkich użytkowników sprawozdań finansowych. Od jakości pracy księgowych i biegłych rewidentów, ich kompetencji i doświadczenia w dużej mierze zależy bowiem jakość sprawozdań finansowych.

1.2.1. Ministerstwa

1. **Ministerstwo Finansów (MF)** jako organ administracji rządowej odpowiedzialny za finanse publiczne, w odniesieniu do rynku A&A pełni różnorodne role: koordynatora procesów legislacyjnych oraz audytu wewnętrznego w JSFP, organu sprawującego nadzór nad certyfikacją usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, administracją podatkową, Podstawowymi departamentami MF zainteresowanymi sytuacją rynku A&A są:

- **Departament Rachunkowości** - z uwagi na sprawowanie nadzoru nad całym systemem rachunkowości wszelkiego typu jednostek w Polsce oraz usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, a także jako aktywny uczestnik dyskusji na

arenie krajowej i międzynarodowej dotyczącej potencjalnych zmian w standardach oraz nowych standardów, na przykład: międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej, międzynarodowych standardów rewizji finansowej, międzynarodowych standardów sprawozdawczości sektora publicznego, europejskich wymogów statystycznych i innych,

- **Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych** - z racji wykonywania zadań związanych z koordynacją kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych,
 - **Departament Administracji Podatkowej** - z uwagi na pełnienie nadzoru nad krajową ewidencją podatników,
 - **Departament Polityki Podatkowej** - głównie z uwagi na obowiązki w zakresie legislacji i nadzoru nad **wykonywaniem** i interpretacją przepisów ustawy o doradztwie podatkowym.
 - Rynkiem A&A zainteresowany jest, głównie w kontekście regulacji prawnych oraz standaryzacji i harmonizacji rachunkowości, działający przy Ministerstwie Finansów, **Komitet Standardów Rachunkowości**.
2. **Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW)** – z powodu pełnienia funkcji nadzoru i koordynacji funkcjonowania systemu szkolnictwa wyższego (programy kształcenia w zakresie rachunkowości, liczba miejsc na studiach oraz liczba absolwentów kierunku finanse i rachunkowość i pochodnych, śledzenie losów absolwentów) oraz sprawowania pieczy nad kadrą naukową w specjalnościach rachunkowość/finanse/audyt.
 3. **Ministerstwo Edukacji (MEN)** – głównie w obszarze zapewnienia odpowiedniej, pod względem liczby uczniów jak i jakości edukacji zawodowej (technika i licea profilowane, szkoły policealne), w tym zabezpieczenia kadry nauczycieli zawodu.¹¹
 4. **Ministerstwo Gospodarki (MG)** – którego zadaniem jest m.in. inicjowanie działań na rzecz pobudzania przedsiębiorczości oraz aktywności Polski na arenie międzynarodowej. Właściwy poziom rozwoju rynku A&A może być stymulatorem tych procesów (jeśli potraktujemy rynek A&A jako zdolny do generowania nowych miejsc pracy i do ekspansji międzynarodowej), ale także właściwy poziom merytoryczny oraz wystarczający zasób specjalistów w tej dziedzinie warunkuje rozwój przedsiębiorstw różnych branż (wówczas rynek A&A – jego właściwy poziom rozwoju - należy traktować jako warunek niezbędny do rozwoju gospodarczego kraju i osiągnięcia konkurencyjności krajowej gospodarki).

¹¹ Priorytet ten został wpisany w dokument strategiczny Strategia Rozwoju Kraju 2007-2015, dokument przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 29 listopada 2006 roku, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2006, s. 46, http://www.mrr.gov.pl/rozwoj_regionalny/Polityka_rozwoju/SRK/Documents/SRK_2007_2015.pdf (dostęp dn. 12.09.2013 r.)

5. **Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej (MPiPS)**, którego celem jest m.in. przeciwdziałanie bezrobociu i wspieranie aktywizacji osób bezrobotnych, w zakresie zawodów A&A oczekuje informacji na temat możliwości zatrudnienia księgowych/audytorów, oczekiwanych przez rynek pracy umiejętności i kwalifikacji niezbędnych w określaniu kierunków oferowanych szkoleń i innych form kształcenia, podaży pracowników w przekroju poszczególnych zawodów A&A, umiejętności i kwalifikacji, w tym liczby absolwentów różnych poziomów kształcenia.
6. **Ministerstwo Rozwoju Regionalnego (MRR)** – zainteresowane rynkiem A&A jako tym elementem polityki publicznej, którego rozwój regionalny i przestrzenny warunkuje rozwój innych sektorów i dziedzin, a tym samym wpisuje się w cele zapisane w *Strategii Rozwoju Kraju 2020* (której celem głównym jest „wzmocnienie i wykorzystanie gospodarczych, społecznych i instytucjonalnych potencjałów zapewniających szybszy i zrównoważony rozwój kraju oraz poprawę jakości życia ludności”¹²).

1.2.2. Samorzędy zawodowe

1. **Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR)** – w zakresie w jakim występuje w interesie członków (biegłych rewidentów), m.in. ustanawiając standardy rewizji finansowej, uchwalając szczegółowy zakres tematyczny egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, sprawując kontrolę nad należyтым wykonywaniem zawodu, w tym doskonaleniem zawodowym.
2. **Krajowa Rada Doradców Podatkowych (KRDP)** – w zakresie w jakim występuje w interesie członków (doradców podatkowych), m.in. sprawowanie nadzoru nad należyтым wykonywaniem zawodu, doskonalenie zawodowe członków, współdziałanie z samorządami zawodowymi innych wolnych zawodów.

1.2.3. Organizacje zrzeszające i profesjonalne

Stanem rynku A&A oraz kierunkami jego rozwoju niezaprzeczalnie zainteresowane są organizacje zrzeszające specjalistów z dziedziny rachunkowości i finansów, takie jak **SKwP**, **ACCA**, **CIMA**, czy inne organizacje profesjonalne. Wiarygodna informacja na temat profesji księgowych/audytorów pozwala bowiem na właściwe planowanie działań zmierzających do realizacji celów statutowych, którymi są: szerzenie wiedzy z zakresu rachunkowości/finansów/audytu, tworzenie dobrych praktyk oraz wspieranie i aktywizacja członków danej organizacji, a w przypadku kwalifikacji zawodowych/profesjonalnych – ich promocja zarówno wśród potencjalnych kandydatów, jak i pracodawców. Niektóre z organizacji aktywnie uczestniczą w opiniowaniu zmian legislacyjnych, prowadzą działalność

¹² Strategia Rozwoju Kraju 2020, Dokument przyjęty uchwałą Rady Ministrów w dniu 25 września 2012 r., Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2012, s. 29, http://www.mrr.gov.pl/rozwoj-regionalny/Polityka_rozwoju/SRK_2020/Documents/Strategia_Rozwoju_Kraju_2020.pdf (dostęp dn. 12.09.2013 r.).

oświatową, informacyjną i konsultacyjną z zakresu szeroko rozumianej rachunkowości i dziedzin pokrewnych, współpracują ze szkolnictwem wyższym i zawodowym, wspierają prowadzenie prac naukowych i badawczych, czy współpracują z pokrewnymi organizacjami krajowymi i międzynarodowymi.

1.2.4. Organy sprawujące nadzór

1. **Narodowy Bank Polski (NBP)** – jako instytucja nadzorująca system bankowy w Polsce może być zainteresowany informacjami dotyczącymi działalności banków w obszarze A&A, np. oferowaniem przez banki, w ramach prowadzenia obsługi kont klientów, usług księgowych, czy też trendami tego rynku związanymi ze zmianą cen usług księgowych czy szarą strefą. Generalnie wszyscy uczestnicy systemu bankowego zainteresowani są jakością sprawozdań finansowych, bo to na ich podstawie podejmowane są najważniejsze decyzje typu ocena zdolności kredytowej obecnych i potencjalnych pożyczkobiorców.
2. **Regionalne Izby Obrachunkowe (RIO)** są organem nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych. W obszarach objętym nadzorem i kontrolą prowadzą działalność informacyjną, instruktażową oraz szkoleniową. Informacje o rynku A&A nie leżą bezpośrednio w obszarze zainteresowania RIO, choć mogą zostać wykorzystane pośrednio m.in. do kształtowania współpracy ze służbami finansowymi jednostek samorządu terytorialnego (JST), planowania i realizacji działań nadzorczo-kontrolnych (np. jakość i prawidłowość sprawozdań z wykonania budżetu JST, które kontroluje RIO jest pochodną m.in. ilości i wykształcenia księgowych, a z kolei prawidłowości realizacji zadań, wydatkowania środków zgodnie z prawem sprzyja sposób funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz ilość, poziom wykształcenia i doświadczenie audytorów go prowadzących).
3. **Komisja Nadzoru Finansowego (KNF)** jako organ nadzoru nad rynkiem finansowym ma za zadanie zapewnić prawidłowe funkcjonowanie tego rynku, jego stabilność, bezpieczeństwo oraz przejrzystość, zaufanie do rynku finansowego, a także zapewnić ochronę interesów uczestników tego rynku. Realizacja powyższych postulatów jest niewątpliwie związana z jakością pracy służb finansowo-księgowych podmiotów uczestniczących w rynku finansowym oraz audytorów kontrolujących ten rynek a także jakością usług księgowych oferowanych przez instytucje finansowe. Wydaje się zatem, iż z punktu widzenia KNF ważne są informacje na temat księgowych i audytorów w podmiotach uczestniczących w rynku, angażowania się instytucji finansowych w rynek usług księgowych (np. prowadzenie księgowości w ramach usług bankowych).
4. **Komisja Nadzoru Audytowego** - niezależny, kolegialny organ administracji publicznej sprawujący nadzór publiczny nad: wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz

działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów; jest bezpośrednim interesariuszem danych i informacji na temat funkcjonowania przede wszystkim rynku usług audytorskich – zarówno w sensie odbiorcy takich informacji od innych podmiotów, jak i ich dostawcy.

1.2.5. Instytucje/firmy szkoleniowe i edukacyjne oraz nadzór pedagogiczny

1. **Uczelnie wyższe** prowadzące kierunki takie jak: ekonomia, finanse i rachunkowość, zarządzanie i pokrewne są interesariuszami rynku A&A z uwagi na potrzebę dostosowania swej oferty edukacyjnej do potrzeb rynku pracy; zainteresowanie uczelni wyższych trendami istniejącymi na rynku usług księgowych i audytorskich przejawia się m.in. w nawiązywaniu kontaktów ze sferą gospodarki, w efekcie których powstają np. nowe kierunki studiów, w tym podyplomowych zgodnych z oczekiwaniami pracodawców, współpracą z instytucjami certyfikującymi dającą możliwość zdobycia określonych poziomów kwalifikacji w ramach studiów wyższych, itp.
2. **Firmy i instytucje szkoleniowe** – tendencje istniejące na rynku usług A&A mogą wskazywać na obszary stanowiące potencjał dla instytucji szkoleniowych w ramach oferty szkoleń (w tym szkoleń zawodowych), kursów doskonalących i innych inicjatyw edukacyjnych; firmy szkoleniowe mogą również na podstawie dostępnych informacji planować swe działania i strategie rozwoju polegające np. na nawiązaniu współpracy z instytucją certyfikującą, przy założeniu że dysponuje odpowiednim potencjałem i spełnia warunki stawiane przez takie instytucje.
3. **Kuratorzy oświaty** to organy administracji rządowej; w imieniu wojewody sprawują nadzór pedagogiczny nad szkołami publicznymi i niepublicznymi (w tym szkołami ponadgimnazjalnymi o profilu ekonomicznym). Odpowiadają m.in. za realizację polityki oświatowej państwa, a także współdziałają z organami jednostek samorządu terytorialnego w tworzeniu i realizowaniu regionalnej i lokalnej polityki oświatowej, zgodnych z polityką oświatową państwa. Polityka ta powinna uwzględniać m.in. potrzeby rynku pracy w obszarze profesji księgowych i audytorów. Świadomość potrzeb edukacyjnych w zakresie ekonomii i finansów (na różnych poziomach edukacji) wśród kuratorów oświaty wydaje się także kluczowa dla nadania właściwej rangi tego typu zagadnieniom w programach nauczania oraz właściwego kształcenia i dokształcania nauczycieli przedmiotów ekonomicznych.

1.2.6. Organizacje branżowe i wspierające biznes/instytucje otoczenia biznesu

1. **ABSL (Związek Liderów Sektora Usług Biznesowych)** to wiodąca organizacja branżowa reprezentująca sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce oraz zrzeszająca firmy tej branży (obecnie ok. 90 inwestorów zagranicznych i polskich). Misją

organizacji jest umacnianie pozycji polskiego sektora nowoczesnych usług biznesowych w kraju i podnoszenie atrakcyjności Polski jako wiodącej europejskiej lokalizacji dla projektów outsourcingowych i offshoringowych. Wśród głównych celów ABSL znajduje się: poprawa dialogu i współpracy między podmiotami z branży, rozwój i pogłębienie współpracy z władzami, wzmacnianie pozytywnego wizerunku sektora. W obszarze zainteresowań ABSL znajduje się przede wszystkim informacja na temat rynku usług BPO/SSC, którego ważną gałęzią są także usługi finansowo-księgowe oraz analiza danych i informacji o nowoczesnych usługach biznesowych. ABSL przygotowuje również kompleksowe opracowania na temat polskiego sektora tych usług stanowiących jedno z podstawowych powszechnie dostępnych źródeł wiedzy na ten temat.

2. **Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych** jest polskim oddziałem międzynarodowej organizacji audytorów - Instytutu Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors (IIA)). Wśród celów Stowarzyszenia znajduje się m.in. upowszechnianie idei i roli audytu wewnętrznego oraz zawodu audytora wewnętrznego. Oprócz działań promujących audyt oraz wspierających audytorów (np. w postaci organizowania szkoleń, wykładów, konsultacji, poradnictwa), Stowarzyszenie zajmuje się także współpracą z osobami i instytucjami w zakresie zbierania informacji i wymiany doświadczeń w dziedzinie audytu wewnętrznego. Prowadzi także certyfikację audytorów.
3. **Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych (PAIIIZ)** ma za zadanie pomagać inwestorom w wejściu na polski rynek, w tym m.in. w zakresie procedur administracyjnych oraz udostępniania kompleksowej informacji dotyczącej otoczenia gospodarczo-prawnego inwestycji a także pomocy w znalezieniu odpowiednich partnerów dla biznesu oraz jego lokalizacji. Dużym zainteresowaniem inwestorów zagranicznych cieszą się m.in. usługi sektora BPO/SSC (w tym usługi księgowe), stąd PAIIIZ stanowi jednego z interesariuszy rynku usług A&A – jego obecnej sytuacji oraz potencjału rozwojowego.
4. **Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP)** – realizuje działania na rzecz wsparcia i rozwoju konkurencyjności przedsiębiorstw, kadr, instytucji otoczenia biznesu oraz regionów. Angażuje się również w działalność badawczo-analityczną mającą na celu identyfikowanie potrzeb przedsiębiorców, w szczególności MSP (małych i średnich przedsiębiorstw), celem wykorzystania tej wiedzy przy tworzeniu propozycji nowych działań na rzecz przedsiębiorczości, innowacyjności i rozwoju zasobów ludzkich. Prowadząc działalność ukierunkowaną na sektor MSP Agencja jest potencjalnie interesariuszem rynku A&A, w szczególności w obszarze usług i rozwiązań dedykowanych sektorowi MSP.

1.2.7. Przedsiębiorstwa (w tym firmy księgowe i audytorskie)

Większość przedsiębiorstw i instytucji jest bezpośrednio lub pośrednio zainteresowanych sytuacją rynku A&A. W grupie przedsiębiorstw bezpośrednio zainteresowanych są firmy/instytucje świadczące tego typu usługi. Wiedza na temat rynku jest niezbędna w opracowywaniu strategii rozwoju i polityki wobec konkurentów i odbiorców usług oraz planowaniu działalności. Nie mniej ważną grupą interesariuszy są przedsiębiorstwa korzystające z usług rynku A&A lub zamierzające to robić w przyszłości. Od wiedzy na ten temat, jaka jest dostępna i jaką dysponują zależy wybór najbardziej optymalnego sposobu prowadzenia rachunkowości/księgowości i korzystania z innych usług oferowanych na tym rynku.

Wśród interesariuszy rynku A&A można wskazać ponadto firmy współpracujące z rynkiem, choć nie będące jego bezpośrednimi uczestnikami (są to np. dostawcy oprogramowania wspomagającego prowadzenie księgowości/usług doradczych itp.).

1.2.8. Księgowi i audytorzy

Obok przedsiębiorstw dostarczających usług A&A w sposób instytucjonalny ważną grupą interesariuszy są przedstawiciele szeroko pojętej profesji księgowych i audytorów, którzy albo pracują w firmach świadczących takie usługi, albo wykonują swą profesję w formie samozatrudnienia, stosunku pracy, umów cywilno-prawnych albo też poszukują pracy w tych zawodach posiadając już kwalifikacje, bądź będąc w trakcie ich zdobywania. Stanowią oni główny składnik podaży dla rynku A&A a wraz ze swymi kwalifikacjami, umiejętnościami i doświadczeniem najważniejszy dla istnienia tego rynku zasób - kapitał intelektualny.

W oparciu o informacje na temat ilości i jakości zasobów ludzkich na rynku oraz analizę oczekiwań i wymagań pracodawców tego rynku, obecni bądź przyszli księgowi i audytorzy mogą planować ścieżki rozwoju osobistego oraz doskonalenia swych kompetencji i umiejętności, stanowiąc tym samym ważną grupę potencjalnych usługobiorców firm i instytucji edukacyjnych i szkoleniowych.

Z przedstawionego powyżej przeglądu wynika **szeroki, dotyczący różnych obszarów rynku A&A, zakres potrzeb i wymagań informacyjnych**. W niektórych przypadkach dotyczą one takich samych kategorii, ale o różnym stopniu szczegółowości lub rozpatrywanych pod nieco innym kątem. W związku z tym, wydaje się, że informacja o różnych kategoriach rynku A&A powinna spełniać nie tylko wymogi wysokiej jakości, ale także wszechstronności i kompleksowości.

Świadomość tych potrzeb, po przeprowadzeniu analizy rynku A&A w oparciu o dostępne źródła danych, posłuży określeniu luk informacyjnych i wskazaniu możliwości ich wypełnienia.

1.3. Metody badawcze

Ze względu na przewagę jakościowego charakteru badań, zastosowano dobór celowy źródeł danych, skupiwszy uwagę na tych jednostkach/organach, które zaangażowane są w szeroko pojęte procesy pozyskiwania danych statystycznych z zakresu działania rynku A&A.¹³ Dla realizacji niniejszego badania wymagane było zastosowanie różnych metod badawczych. Były nimi:

1. **Desk Research** (studia zasobów internetowych) były podstawową metodą, ze względu na cel projektu. Podczas przeszukiwań zasobów internetowych korzystano z wyszukiwarki według haseł przedmiotowych, jak też dokonano całościowego przeglądu zawartości stron internetowych tych organizacji i organów, na których spodziewano się uzyskać interesujące dla niniejszego badania dane. Analizie poddano strony internetowe głównych interesariuszy rynku A&A, ze szczególnym uwzględnieniem zawartych na nich raportów, analiz, zestawień, a także regulacji dotyczących ich funkcjonowania. Należy podkreślić, że celem badania było dotarcie do wszystkich możliwych zasobów informacyjnych, zarówno uznawanych za pełne, kompletne i wiarygodne, jak i niezweryfikowanych pod tym kątem. Uznano je jednak za na tyle łatwo dostępne, że osoba potencjalnie zainteresowana, a nie zawsze dysponująca odpowiednim poziomem wiedzy o rynku A&A, może do nich sięgnąć. Zatem i tego rodzaju źródła mogą służyć poznaniu rynku usług i profesji księgowych. Zadaniem autorów raportu nie było weryfikowanie ich wiarygodności.
2. **Przegląd zawartości sprawozdań/raportów/badań** (GUS i innych instytucji) był podstawową, obok desk research, zastosowaną metodą badawczą. Dokonano zidentyfikowania tych raportów i badań, które mogą wnieść istotne informacje na temat rynku A&A, następnie dokonano przeglądu ich zawartości, wydobyto informacje/dane istotne dla niniejszego badania i w dalszej kolejności poddano je analizie. Część raportów dostępna była w sieci internetowej, ale także korzystano z zestawień danych przygotowanych specjalnie na potrzeby niniejszego badania (np. zestawienia przygotowane przez SKwP, ACCA, CIMA). Przeanalizowano wszystkie badania realizowane przez GUS w ciągu ostatnich pięciu lat, koncentrując się na tych w których znaleźć można najwięcej informacji/danych dotyczących rynku A&A.
3. **Sondaż diagnostyczny w postaci wywiadów prostych i (w ograniczonym zakresie) pogłębionych**, które to metody pełniły rolę uzupełniającą dla powyżej wymienionych metod badawczych. Wywiady/rozmowy przeprowadzono m.in. z pracownikami SKwP, ACCA, CIMA, MF, MEN, RIO, NBP, UP, GUS, przedstawicielami organów samorządowych, firm outsourcingowych, urzędów skarbowych, kuratoriów oświaty.

¹³ W przypadku rynku rewizji finansowej ograniczono się jedynie do przeglądu i analizy ogólnie dostępnych źródeł danych, bez przeprowadzania wywiadów z KIBR, co wynikało z przyjętego zakresu badania opisanego powyżej.

Niejednokrotnie miały one formę korespondencji mailowej, która uzupełniała rozmowy osobiste i telefoniczne.

4. **Metody heurystyczne**, m.in. przeniesienia analogicznego i burzy mózgów, które wykorzystywano zarówno podczas opracowywania koncepcji samego badania, jak też w analizie zebranych danych i w procesie wyciągania wniosków. Na etapie określania pojęcia księgowy/audytor zastosowanie znalazła także metoda definicji, tj. uściślenia powszechnie używanych pojęć przy założeniu, że ustalenie kwestii terminologicznych jest istotne dla zbadania meritum problemu, w tym wypadku zawodów A&A.
5. **Metody opisowo-analityczne** posłużyły do analizy materiału empirycznego zgromadzonego w toku prowadzonych badań na temat m.in. ilości osób pracujących w poszczególnych zawodach rynku A&A, liczby osób posiadających certyfikaty i inne kwalifikacje, wynagrodzeń, jednostek zatrudniających księgowych itp. Przy czym, metody opisowe posłużyły do wyodrębnienia interesujących danych i zjawisk z pewnej całości, która je obejmowała, ich opisanie, porównania, wyróżnienia czynników wspólnych i różnicujących. Następnie za pomocą metod statystyczno-porównawczych dokonano porównania różnych cech i zjawisk w czasie (analiza dynamiki), przestrzeni (analiza w układzie regionów/województw) oraz pomiędzy poszczególnymi podmiotami lub grupami podmiotów.
6. **Analiza krytyczna** z racji tego, iż w zasadzie w badaniach opierano się prawie wyłącznie na wtórnych danych i informacjach stanowiła jedną z podstawowych metod wykorzystanych przy opracowywaniu raportu. Prezentując dane z różnych źródeł starano się zatem w sposób jak najbardziej obiektywny i rzetelny zaprezentować istotne z punktu widzenia tematu dane i informacje, co było niekiedy utrudnione ze względu na brak dokładnego opisu metodologii (w tym braku informacji o wielkości próby) zgodnie z którą je pozyskiwano, niekompletność danych bądź prezentowanie ich w zewnętrznych opracowaniach źródłowych w sposób utrudniający prawidłową interpretację tych danych. Krytyczne odniesienie się do tych problemów, choć stanowi subiektywną ocenę badaczy, było często niezbędne z punktu widzenia dbałość o wiarygodność i rzetelność sporządzonego raportu.
7. **Proste metody statystyczne** (w tym podstawowe miary statystyczne, takie jak: średnia, mediana, dominanta, 1. i 3. kwartył) wykorzystane zostały w celu lepszego przedstawienia zależności istniejących pomiędzy badanymi zjawiskami przy analizie danych statystycznych o charakterze ilościowym (m.in. przy analizie wynagrodzeń w zawodach A&A).
8. **Metoda tabelaryczna** (tabele) i **graficzna prezentacji danych** (wykresy i rysunki) posłużyła do zaprezentowania w czytelny i syntetyczny sposób najważniejszych spośród zebranych i przeanalizowanych w raporcie danych, co miało na celu ułatwienie ich interpretacji.

Jeśli chodzi o proces wnioskowania zastosowany w badaniu, to ograniczono się do wyciągania tylko ogólnych konkluzji, szczególnie w tych obszarach, o których brakuje pełnych danych statystycznych pozwalających na w pełni obiektywną i wiarygodną ocenę.

Raport konsultowany był z Ministerstwem Finansów (Departamentem Rachunkowości), Komisją Nadzoru Audytowego, Krajową Izbą Biegłych Rewidentów, Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce. Większość zgłoszonych uwag została uwzględniona w niniejszej wersji raportu.

W procesie badawczym podjęto także próbę sondażu i przeglądu badań o podobnym przedmiocie i zakresie przeprowadzanych w innych krajach/regionach. W tym celu wysłano zapytanie do IFAC (International Federation of Accountants). Niestety do dnia 05 października 2013 r., nie otrzymano stosownej odpowiedzi¹⁴. Natomiast zidentyfikowano następujące raporty na temat rynku A&A:

- The financial management, accounting and auditing skills shortage in South Africa, D.P. van der Nest, E van Zyl, 2008 r.,
- Qualitative review of the accounting and auditing needs of small and medium-sized companies and their stakeholders, Neil Marriott, Jill Collis, Pru Marriott, 2006 r.,
- Raporty przygotowane przez Euromonitor International na wrzesień 2012 r. o rynku A&A w Australii, Brazylii, Kambodży, Chinach, we Włoszech, Francji, Niemczech, Indiach, Indonezji, Japonii, Meksyku, Niemczech, Rosji, Arabii Saudyjskiej, Południowej Korei, Hiszpanii, Turcji, Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii – dane historyczne o rynku, jego atrakcyjności, dochodowości, wymaganiach stawianych przed biegłymi księgowymi i audytorami, itp. za lata 2007 - 2012 (lub 2005 – 2011) i projekcja wzrostu rynku A&A do roku 2018 (2017), <http://www.euromonitor.com>.

Jednak z uwagi na specyfikę rynku polskiego, zarówno edukacji w zakresie rachunkowości, jak i otoczenia gospodarczego, wnioski z tych raportów nie znajdują bezpośredniego przełożenia na polską sytuację.

¹⁴ Mail z pytaniami wysłano dwukrotnie: w lipcu i we wrześniu. Mail lipcowy pozostał bez odpowiedzi, a na wrześniowy list otrzymano obietnicę odpowiedzi na zadane pytania, jednak do 02.10.2013 r. nie wpłynęła; mail od Wayne Travers Jr. Communications Managera z dnia 06 września 2013 r.

2. ZAWODY ZWIĄZANE Z KSIĘGOWOŚCIĄ

2.1. Przepisy prawne i inne uregulowania wykonywania zawodu księgowego

Zawód księgowy nie jest jednorodny, a księgowi mogą pracować w firmach różnych branż i sektorów gospodarki, jak też prowadzić działalność na własny rachunek. Wśród zawodów tych są zawody ściśle uregulowane prawnie (zawody regulowane) oraz nie mające takiego charakteru, zawody wymagające różnego poziomu wykształcenia i kompetencji.

Zawody związane z rachunkowością nie zostały także nigdzie jednoznacznie zdefiniowane i sklasyfikowane. Nie ma zatem możliwości przyjęcia zamkniętego i jednoznacznego katalogu takich zawodów. Autorzy musieli zatem poczynić pewne założenia i dokonać subiektywnej oceny (np. zawód doradcy podatkowego został zakwalifikowany do grupy zawodów A&A ze względu na zakres czynności do których wykonywania doradcy są uprawnieni, jak np. prowadzenie ewidencji podatkowych).

Wiele przepisów prawnych oraz innych regulacji nawiązuje bezpośrednio lub pośrednio do zawodów rynku A&A. Ogół regulacji i norm odnoszących się do wspomnianych zawodów można podzielić według różnych kryteriów. Najważniejsze z nich to:

1. **Cel i zakres uregulowań.** Kryterium to daje podstawę do wyróżnienia:

- regulacji i standardów stosowanych na rynku pracy, przede wszystkim w zakresie systematyki oraz opisu wybranych zawodów,
- regulacji na potrzeby statystyki państwowej,
- regulacji prawnych i innych unormowań odnoszących się do zakresu przedmiotowego określonych zawodów,
- regulacji określających wymagania do wykonywania określonych zawodów i czynności związanych z rachunkowością (chodzi tu przede wszystkim o zawody regulowane),
- regulacji i standardów odnoszących się do sposobu zdobywania kwalifikacji zawodowych (np. zasad zdawania egzaminów, certyfikacji).

2. **Charakter.** Według tego kryterium można wyróżnić regulacje będące:

- przepisami prawnymi – mającymi charakter obligatoryjny w kwestii określonego zawodu (np. ustawy i rozporządzenia regulujące zakres i wymagania do wykonywania określonego zawodu);
- innymi regulacjami – stanowią je np. wprowadzone w formie uchwał organizacji zrzeszających księgowych i audytorów kodeksy etyczne, standardy; mogą one

mieć charakter obowiązkowy (najczęściej dla członków danej organizacji) bądź nieobowiązkowy (ale zalecany na zasadzie tzw. dobrych praktyk w danym zawodzie).

3. **Zasięg terytorialny.** Zgodnie z tym kryterium można wyróżnić przepisy i inne regulacje o zasięgu:

- krajowym – są to obowiązujące w Polsce akty prawne (np. ustawa o rachunkowości) oraz standardy i wytyczne w zakresie odnośnych zawodów stworzone przez polskie organizacje zawodowe (np. uchwała Krajowego Zjazdu Delegatów SKwP w sprawie zasad etyki zawodowej)
- międzynarodowym – np. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, Międzynarodowy Standard Klasyfikacji Zawodów ISCO-08 na którym opiera się klasyfikacja zawodów i specjalności w Polsce.

Z uwagi na to, iż badanie objęte niniejszym raportem dotyczy polskiego rynku usług księgowych, w dalszej części uwaga skupiona będzie na tych aktach prawnych i innych regulacjach, które odnoszą się do zawodów księgowego i audytora w Polsce oraz ewentualnie do regulacji międzynarodowych, o ile stanowią one podstawę ustalania i funkcjonowania przepisów polskich.

Najważniejsze **akty prawne**, w których można odnaleźć odniesienia do zawodów związanych z rachunkowością i audytem to:

1. *Ustawa z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 591 z późn. zm.).* Jako akt nadrzędny regulujący rachunkowość ustawa wskazuje na kilka ważnych zagadnień, które można rozpatrywać w kontekście podmiotowego i przedmiotowego zakresu zawodów związanych z rachunkowością:
 - definiuje kierownika jednostki oraz członka organu jednostki i określa zasady ich odpowiedzialności za rachunkowość w przedsiębiorstwie,
 - określa, co obejmuje rachunkowość wskazując tym samym podstawowy zakres przedmiotowy czynności (obszarów zagadnień), którymi zajmują się szeroko rozumiane służby finansowo-księgowe,
 - określa zakres badania ksiąg rachunkowych przez rewidentów,
 - określa zasady usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.
2. *Ustawa z dn. 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. nr 77, poz. 649 z późn. zm.).* Stanowi ona podstawę dla funkcjonowania zawodu biegłego rewidenta w Polsce.
3. *Ustawa z dn. 5.07. 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 2013).* Przepisy te regulują zawód doradcy podatkowego oraz funkcjonowanie ich samorządu.

4. *Ustawa z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych* (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.). W ustawie tej znajdują się przepisy regulujące:
 - zawód księgowego w jednostkach sektora finansów publicznych,
 - zawód audytora wewnętrznego oraz pojęcie i zasady audytu wewnętrznego.
5. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 29.12.2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów* (Dz.U. z 2010 r. nr 6, poz. 36 z późn. zm.) określa, m.in. warunki i procedurę uzyskania kwalifikacji w zawodzie biegłego rewidenta.
6. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 15.01.2010 r. w sprawie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych* (Dz.U. z 2010 r. nr 16, poz. 83) określa, m.in. zasady i tryb przeprowadzania kontroli biegłych rewidentów i podmiotów.
7. *Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dn. 12.11.2012 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania* (Dz.U. z 2012 r., Nr 0, poz. 1268). Jest ono źródłem obecnie obowiązującej klasyfikacji zawodów i specjalności, w tym także z zakresie zawodów księgowego (w szerokim rozumieniu) oraz audytora.

Wśród **innych niż akty prawne uregulowań** odnoszących się do zawodów księgowego i audytora na polskim rynku można wymienić:

1. *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*. Został wprowadzony Uchwałą nr 18 XIX Krajowego Zjazdu Delegatów Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 23.06.2007 r. w sprawie zasad etyki zawodowej. Obejmuje on zbiór zasad etycznych właściwych dla wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości. Do jego przestrzegania zobowiązani są członkowie SKwP oraz sygnatariusze Kodeksu, którzy dobrowolnie zadeklarowali przestrzeganie jego zasad.
2. *Standardy kwalifikacji zawodowych*. Jest to dokument nieobligatoryjny choć rekomendowany przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej dla potrzeb rynku pracy.
3. *Uchwałę nr 732/111/ 2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 20.07.2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego*. Dokument określa zasady czterostopniowej certyfikacji zawodu księgowego przez SKwP.
4. *Uchwałę nr 732/110/ 2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 20.07.2009 r. w sprawie tytułu zawodowego „dyplomowany księgowy”*. Dokument ustanawia tytuł „dyplomowanego księgowego SKwP” i określa wymagania dla jego uzyskania.
5. *Krajowe Standardy Rewizji Finansowej wprowadzone Uchwałą nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 16.02.2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej* i zmodyfikowane w związku z obowiązywaniem nowych

zasad ogłaszania sprawozdań finansowych Uchwałą nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 18.12.2012 r. (uchwała zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego).

6. *Kodeks etyki IFAC wprowadzony Uchwałą nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 13.06.2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (uchwała zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego).*
7. *Zasady wewnętrznej kontroli jakości wprowadzone Uchwałą nr 1378/32/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 13.10.2009 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych (uchwała zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego).*
8. *Zakres tematyczny egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów wprowadzony Uchwałą nr 1798/41/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 30.03.2010 r. w sprawie szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłych rewidentów (uchwała zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego).*
9. *Zasady obligatoryjnego doskonalenia zawodowego wprowadzone Uchwałą nr 1422/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dn. 3.11.2009 r. w sprawie zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów (z późn. zm.) (uchwała zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego).*

2.2. Przegląd klasyfikacji zawodów księgowego/audytora

Podstawą klasyfikacji zawodów związanych z rachunkowością może być:

- klasyfikacja zawodów i specjalności dla potrzeb rynku pracy,
- zakres uregulowania prawnego i standaryzacji zawodu.

Najważniejszym dokumentem obowiązującym przy klasyfikowaniu wszystkich zawodów i specjalności w Polsce jest *Klasyfikacja zawodów i specjalności* (KZiS). Klasyfikacja jest określana w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw pracy zgodnie z art. 36 ust. 8 *Ustawy z dn. 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy* (Dz. U z 2004, nr 99, poz. 1001 z późn. zm.). Obecnie (od 1 września 2012 r.) obowiązuje zmieniona klasyfikacja zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy wprowadzona *Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dn. 12.11.2012 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania* (Dz.U. z dn. 19.11.2012 r., poz. 1268) – zwana *KZiS 2010*. Rozporządzenie o którym mowa wprowadziło kilka zmian do obowiązującej od 1.07.2010 r. klasyfikacji zawodów i specjalności. Do 30.06.2010 r. obowiązywała klasyfikacja z 2007 r. (zwana *KZiS 2007*).

KZiS stanowi usystematyzowany zbiór nazw zawodów i specjalności oparty na Międzynarodowym Standardzie Klasyfikacji Zawodów ISCO-08. Wszystkie zawody i specjalności są tu uporządkowane według pięciopozomowej hierarchii obejmującej grupy: wielkie (oznaczono symbolem jednocyfrowym), duże (symbol dwucyfrowy), grupy średnie (trzy cyfry) oraz elementarne (cztery cyfry). Poszczególnym zawodom i specjalnościom przyporządkowano kod sześciocyfrowy.

Klasyfikacja stosowana jest przez różne instytucje rynku pracy dla celów pośrednictwa pracy i poradnictwa zawodowego, szkolenia zawodowego a także na potrzeby gromadzenia danych i prowadzenia badań, analiz, prognoz rynku pracy. Jest wykorzystywana również w statystyce państwowej.

Zawody związane z rachunkowością w układzie obowiązującej obecnie KZiS zestawiono w tabeli (Tabela 2.1). Wyboru zawodów dokonano przy założeniu szerokiego podejścia do rozumienia profesji księgowego oraz szerokiego zakresu czynności wykonywanych przez osoby wykonujące te zawody.¹⁵

Tabela 2.1. Zawody związane z rachunkowością i audytem według obowiązującej Klasyfikacji zawodów i specjalności (KZiS 2010 ze zm.)¹⁶

Nazwa grupy zawodów i specjalności	
1.	PRZEDSTAWICIELE WŁADZ PUBLICZNYCH, WYŻSI URZĘDNICY I KIEROWNICY
11	Przedstawiciele władz publicznych, wyżsi urzędnicy i dyrektorzy generalni
	112 Dyrektorzy generalni i wykonawczy
	1120 Dyrektorzy generalni i wykonawczy
	<i>112006 Dyrektor finansowy</i>
12	Kierownicy do spraw zarządzania i handlu
	121 Kierownicy do spraw obsługi biznesu i zarządzania
	1211 Kierownicy do spraw finansowych
	<i>121101 Główny księgowy</i>
	<i>121102 Kierownik biura rachunkowego</i>
	<i>121103 Kierownik działu finansowego</i>
	1212 Kierownicy do spraw zarządzania zasobami ludzkimi
	<i>121201 Kierownik działu kadrowo-płacowego</i>
13	Kierownicy do spraw produkcji i usług
	134 Kierownicy w instytucjach usług wyspecjalizowanych

¹⁵ Zauważyć należy, że w KZiS za zawody uznano również niektóre stanowiska oraz funkcje (np. dyrektor finansowy, główny księgowy), co stanowi pewną niekonsekwencję ustawodawcy.

¹⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst. KZiS 2010.

Nazwa grupy zawodów i specjalności	
	1349 Kierownicy w instytucjach usług wyspecjalizowanych gdzie indziej niesklasyfikowani
	134904 Kierownik firmy audytorskiej
	134990 Pozostali kierownicy w instytucjach usług wyspecjalizowanych gdzie indziej niesklasyfikowani
2.	SPECJALIŚCI
23	Specjaliści nauczania i wychowania
	231 Nauczyciele akademicki
	2310 Nauczyciele akademicki
	231003 Nauczyciel akademicki – nauki ekonomiczne
	232 Nauczyciele kształcenia zawodowego
	2320 Nauczyciele kształcenia zawodowego
	232003 Nauczyciel przedmiotów zawodowych ekonomicznych
24	Specjaliści do spraw ekonomicznych i zarządzania
	241 Specjaliści do spraw finansowych
	2411 Specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości
	241101 Biegły rewident
	241102 Specjalista do spraw kontrolingu
	241103 Specjalista do spraw rachunkowości
	241104 Specjalista do spraw rachunkowości inwestycyjnej
	241105 Specjalista do spraw rachunkowości podatkowej
	241106 Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej
	2412 Doradcy finansowi i inwestycyjni
	241202 Doradca finansowy
	241203 Doradca inwestycyjny
	241204 Doradca podatkowy
	2413 Analitycy finansowi
	241306 Specjalista do spraw finansów
	241390 Pozostali specjaliści finansowi
	2422 Specjaliści do spraw administracji i rozwoju
	242204 Audytor

Nazwa grupy zawodów i specjalności	
	2423 Specjaliści do spraw zarządzania zasobami
	<i>242310 Specjalista do spraw wynagrodzeń</i>
3.	TECHNICY I INNY ŚREDNI PERSONEL
33	Średni personel do spraw biznesu i administracji
	331 Średni personel do spraw finansowych
	3313 Księgowi
	<i>331301 Księgowy</i>
	335 Urzędnicy państwowi do spraw nadzoru
	3352 Urzędnicy do spraw podatków
	<i>335201 Kontroler rozliczeń podatkowych</i>
	<i>335202 Rewident kontroli skarbowej</i>
	<i>335203 Urzędnik podatkowy</i>
	<i>335290 Pozostali urzędnicy do spraw podatków</i>
4.	PRACOWNICY BIUROWI
43	Pracownicy do spraw finansowo-statystycznych i ewidencji materiałowej
	431 Pracownicy do spraw finansowo-statystycznych
	4311 Pracownicy do spraw rachunkowości i księgowości
	<i>431101 Asystent do spraw księgowości</i>
	<i>431102 Fakturzystka</i>
	<i>431103 Technik rachunkowości</i>
	4313 Pracownicy obsługi płacowej
	<i>431301 Pracownik obsługi płacowej</i>

Z zestawienia powyższych zawodów wynika szeroki zakres podmiotowy zawodów związanych z rachunkowością – od dyrektorów finansowych, nauczycieli akademickich i zawodowych uczących rachunkowości po specjalistów rachunkowości *sensu stricte* oraz urzędników aparatu skarbowego sprawujących kontrolę nad rachunkowością. W tabeli wymieniono 31 zawodów, które w sposób bezpośredni lub pośredni związane są z wykonywaniem czynności szeroko pojętej księgowości i audytu i które będą przedmiotem analizy w dalszych częściach tego rozdziału.

Biorąc pod uwagę kolejny kryterium, tj. zakres uregulowania prawnego i standaryzacji zawodu, można wyróżnić zawody regulowane/standaryzowane lub takie, które nie są regulowane/standaryzowane. Przepisy prawne oraz regulacje dotyczące standaryzacji

zawodów związanych z rachunkowością dla potrzeb rynku pracy są niezależne od siebie, stąd wymagają osobnego omówienia.

Wśród zawodów regulowanych związanych z finansami i księgowością (według obecnego stanu prawnego¹⁷) wymienia się następujące zawody:

- aktuariusz,
- biegły rewident,
- doradca inwestycyjny,
- doradca podatkowy,
- księgowy,
- makler giełd towarowych,
- makler papierów wartościowych,
- syndyk.

Nie wszystkie z wymienionych zawodów są związane z księgowością/audytem i w związku z tym nie będą rozpatrywane w dalszej analizie. Za podstawowe, które można zaliczyć do profesji związanych z rynkiem usług księgowych i audytorskich można uznać: biegłego rewidenta, doradcę podatkowego oraz usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Na równi z wymienionymi można postawić także zawód głównego księgowego i audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Choć nie znalazły się one na ww. liście są regulowane przez *Ustawę z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.)* na podobnej zasadzie jak: biegły rewident, doradca podatkowy czy usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Część zawodów objętych omówioną powyżej KZiS (w tym wybrane zawody związane z rachunkowością) stanowi przedmiot standaryzacji w oparciu o *Standardy kwalifikacji zawodowych*¹⁸. Należy podkreślić, że standardy nie tylko są niezależne od regulacji prawnych odnoszących się do zawodów regulowanych, ale także nie są obligatoryjne.

Standard kwalifikacji (kompetencji) zawodowych jest rodzajem normy opisującej zakres i poziom wiedzy, umiejętności oraz cech psychofizycznych, które są konieczne do wykonywania typowych zadań zawodowych, zgodnie z wymaganiami podstawowych stanowisk pracy w zawodzie. Standardy są rekomendowane przez Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej (MPiPS) do wykorzystania przez różne zainteresowane instytucje i osoby. Na rynku pracy mogą być przydatne do realizacji usług pośrednictwa pracy, poradnictwa zawodowego, określania programów aktywizacji zawodowej. W sferze edukacji stanowią podstawę do dopasowania podstaw programowych kształcenia zawodowego i standardów

¹⁷ Kwestie związane z propozycją deregulacji zawodów w obszarze rachunkowości omówione są w podrozdziale 5.2.

¹⁸ Standardy można pobrać pod adresem: www.kwalifikacje.praca.gov.pl (dostęp dn.6.08.2013 r.).

wymagań egzaminacyjnych do potrzeb gospodarki. Pracodawcy mogą z nich korzystać przy projektowaniu stanowisk pracy, budowaniu systemu ocen pracowniczych, systemu wynagradzania, itp.

Opracowaniem w Polsce standardów kwalifikacji zawodowych zajmuje się Departament Rynku Pracy MPiPS. Zbiór krajowych standardów kwalifikacji zawodowych (wciąż uzupełniany i rozwijany) jest udostępniony pod adresem internetowym: www.standardyzyszkolenia.praca.gov.pl lub www.kwalifikacje.praca.gov.pl.

Wśród 253 wszystkich standardów, jakie dotychczas opracowano 6 odnosi się do zawodów związanych z księgowością. Są to następujące standardy:

- Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych – Specjalista do spraw finansów (analityk finansowy) (241204),
- Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych – Specjalista do spraw rachunkowości (241205),
- Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych – Doradca podatkowy (241903),
- Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych - Księgowy (samodzielny) (343201),
- Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych – Asystent rachunkowości (zawód szkolny: Technik rachunkowości) (412102).

Przy tworzeniu standardów posługiwano się nazwami i symbolami zawodów z KZiS 2007, co może stanowić pewien problem w korzystaniu z nich, gdyż wraz z nowelizacją KZiS w 2010 r. nastąpiła zmiana nazw, kodów, a w niektórych przypadkach również zakresu zawodów. Powiązania pomiędzy zawodami A&A opisanymi w standardach a zawodami uwzględnionymi w KZiS 2010 przedstawia Tabela 2.2.

Tabela 2.2. Powiązania pomiędzy KZiS 2007 a KZiS 2010 w zakresie zawodów A&A objętych standardami¹⁹

Nazwy i kody zawodów zgodne z KZiS 2007	Nazwy i kody zawodów zgodne z KZiS 2010
241204 Specjalista do spraw finansów (analityk finansowy)	241306 Specjalista do spraw finansów
241205 Specjalista do spraw rachunkowości	241103 Specjalista do spraw rachunkowości 241104 Specjalista do spraw rachunkowości inwestycyjnej 241105 Specjalista do spraw rachunkowości podatkowej 241106 Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej

¹⁹ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Klucz powiązań między KZiS 2007- KZiS 2010, <http://www.psz.praca.gov.pl/main.php?do=ShowPage&nPID=867758&pT=details&sP=CONTENT,objectID,868220> (dostęp dn. 03.08.2013 r.).

Nazwy i kody zawodów zgodne z KZiS 2007	Nazwy i kody zawodów zgodne z KZiS 2010
241903 Doradca podatkowy	241204 Doradca podatkowy
343201 Księgowy (samodzielny)	331301 Księgowy
412102 Asystent rachunkowości (zawód szkolny: Technik rachunkowości)	431101 Asystent do spraw księgowości 431103 Technik rachunkowości

Obok pełnych opracowań standardów wyżej wymienionych zawodów istnieje jeszcze niepełny standard pt. *Fragmenty wybrane dla standardu Pracownik komórek finansowo-księgowych*. Standard ten powiązany jest z kodem zawodu 341990, chociaż w KZiS 2007 pod numerem tym wykazywani byli Pozostali pracownicy do spraw finansowych i handlowych gdzie indziej niesklasyfikowani, ponadto takiej nazwy zawodu w klasyfikacjach nie stwierdzono.

2.3. Zawody regulowane prawnie

2.3.1. Wstęp

W Polsce część zawodów i działalności to tzw. zawody regulowane prawnie, tj. zawody, których wykonywanie możliwe jest dopiero po uprzednim uzyskaniu zezwolenia tylko po spełnieniu wymogów określonych przepisami prawnymi (np. zdanie egzaminu, ukończenie wymaganej praktyki zawodowej, uzyskanie wpisu na listę, ukończenie właściwego kształcenia czy szkolenia).

Dokument zawierający listę zawodów regulowanych wraz z podaniem wymogów kwalifikacyjnych jest dostępny na stronie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego.²⁰ Materiał ten zawiera wykaz zawodów (w tym specjalności i stanowisk pracy), dla których polskie przepisy prawne przewidują konieczność posiadania odpowiedniego poziomu wykształcenia, spełnienia wymagań kwalifikacyjnych lub innych dodatkowych wymagań dla osób nabywających w RP kwalifikacje do podjęcia lub wykonywania poszczególnych zawodów lub działalności.

Przedmiotowy materiał informacyjny składa się z trzech części:

²⁰http://www.nauka.gov.pl/fileadmin/user_upload/szkolnictwo/Mobilnosc/Uznawanie_kwalifikacji_zawodowych/20111202_Zawody_Regulowane_Opis_Wymagan.pdf (dostęp dn. 31.07.2103 r.). Dokument ten jest materiałem informacyjnym do stosowania przepisów o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej i opracowany został na podstawie informacji przekazanych przez ministrów właściwych dla poszczególnych działów administracji rządowej.

- Część I prezentuje zawody (w tym stanowiska i specjalności) regulowane w RP;
- Część II prezentuje regulowane w Polsce działalności z obszaru handlu, przemysłu i rzemiosła;
- Część III prezentuje zawody tzw. sektorowe, tj. lekarz, lekarz dentysta, lekarz weterynarii, pielęgniarka, położna, farmaceuta, architekt oraz adwokat i radca prawny.

Zawodami/działalnościami regulowanymi, związanymi z usługami A&A (obydwa pod auspicjami właściwego Ministra ds. Finansów Publicznych, zamieszczone w Części I raportu) są:

- usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- doradca podatkowy.

Zawodem regulowanym jest także zawód biegłego rewidenta.

Wiele informacji o zawodach regulowanych można znaleźć na portalu *Zawody Regulowane* (<http://www.zawodyregulowane.pl>), który, jak piszą jego założyciele, „powstał z misją dostarczania czytelnikom rzetelnych, aktualnych i pełnych informacji o zawodach regulowanych prawem w Rzeczypospolitej Polskiej”. Jednakże dane tam zawarte wydają się nie być na bieżąco aktualizowane, a więc bez dodatkowej weryfikacji nie można ich uznać za wiarygodne źródło informacji.

2.3.2. Biegły rewident – wymogi formalno-prawne

Zgodnie z *Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dn. 27.04.2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2010 r. nr 82, poz. 537, z późn. zm.)* zawód biegłego rewidenta umiejscowiony jest pod kodem 241101 klasyfikacji zawodów i specjalności (w grupie 2111 – specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości).

Biegły rewident jest tytułem zawodowym podlegającym ochronie prawnej. Regulacje w zakresie wymogów kwalifikacyjnych oraz podstawy pracy biegłego rewidenta określa *Ustawa z dn. 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych²¹ oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. nr 77, poz. 649, z późn. zm.)*, zwana dalej UoBR.

Do 5 czerwca 2009 r. formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i nad samorządem biegłych rewidentów sprawował Minister Finansów. W związku z koniecznością zmian dostosowujących zasady działania nadzoru do wymogów *Dyrektywy 2006/43/WE z dn. 17.05.2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i*

²¹ Pojęcia biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są uregulowane odpowiednio w art. 5 oraz 47 tej ustawy.

skonsolidowanych sprawozdań finansowych (która nałożyła na państwa członkowskie UE obowiązek stworzenia m.in. niezależnego systemu nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, tj. firm audytorskich), od 6 czerwca 2009 r. (od daty wejścia w życie ustawy o biegłych) nadzór ten sprawowany jest przez Komisję Nadzoru Audytowego (KNA).²²

Zgodnie z art. 5 ust. 2 UoBR, do rejestru biegłych rewidentów może być wpisana osoba, która:

- korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,
- ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie,
- odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną,
- złożyła przed Komisją Egzaminacyjną z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, określonej w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy,
- złożyła przed Komisją Egzaminacyjną z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji,
- złożyła ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR) lub innym upoważnionym członkiem KRBR²³.

Opłata za poszczególne egzaminy wynosi maksymalnie 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej za poprzedni rok kalendarzowy (obecnie 400 zł), a za egzamin dyplomowy max. 30% procent (obecnie 750 zł).

Warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów, tryb i sposób przeprowadzania egzaminów oraz zasady odbywania praktyki i aplikacji zapisane są w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 29.12.2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz.U. z 2010 r. nr 6, poz. 36 z, z późn. zm.)*.

²² KNA jest organem administracji publicznej, kadencyjnym, niezależnym w swoim działaniu, kolegialnym, finansowanym z budżetu państwa. W odróżnieniu od nadzoru sprawowanego dotychczas przez Ministra Finansów, KNA posiada znacznie szerszy niż dotychczas zakres kompetencji oraz instrumentów nadzorczych i kontrolnych.

²³ KRBR jest organem Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Egzaminy, przeprowadzane w formie anonimowej, podzielone są na cztery sesje obejmujące 2 lub 3 egzaminy. Egzaminy II i III sesji można zdawać dopiero po zaliczeniu egzaminu I sesji, a egzaminy sesji II i III można zdawać łącznie. Warunkiem doduszenia do egzaminów sesji IV jest zaliczenie wszystkich egzaminów sesji wcześniejszych (I-III). W każdej sesji, oprócz terminu podstawowego, wyznaczane są dwa terminy egzaminu poprawkowego z każdego przedmiotu.

Kandydat na biegłego rewidenta, który nie zda egzaminów również w terminach poprawkowych, może kontynuować postępowanie kwalifikacyjne w kolejnym cyklu egzaminacyjnym.

Egzaminy składają się z pytań testowych i zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z zakresu (art. 9 UoBR):

- 1) teorii i zasad rachunkowości;
- 2) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- 3) międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej;
- 4) analizy finansowej;
- 5) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej;
- 6) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej;
- 7) rewizji finansowej;
- 8) standardów rewizji finansowej;
- 9) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta;
- 10) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

W trakcie egzaminów sprawdzana jest także wiedza niezbędna dla rewizji finansowej z zakresu:

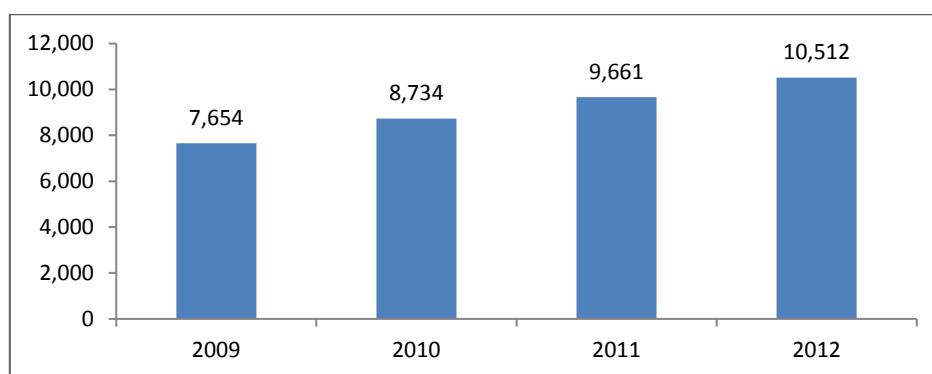
- 1) prawa spółek i ładu korporacyjnego;
- 2) prawa o postępowaniu upadłościowym i naprawczym;
- 3) prawa podatkowego;
- 4) prawa cywilnego;
- 5) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych;
- 6) prawa bankowego;
- 7) prawa ubezpieczeniowego;
- 8) technologii informacyjnych i systemów komputerowych;
- 9) mikroekonomii i makroekonomii;

- 10) matematyki i statystyki;
- 11) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych.

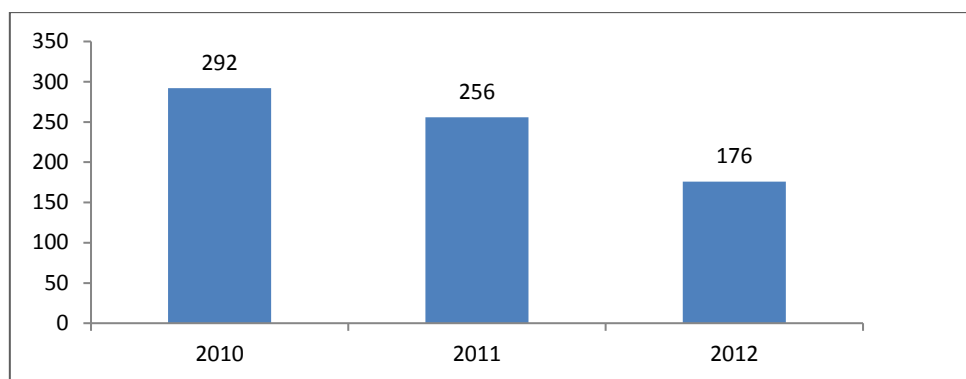
Na wniosek kandydata możliwe jest uzyskanie zwolnień z tych egzaminów, które zostały zaliczone jako uniwersyteckie (lub równorzędne). Ponadto inspektor kontroli skarbowej może zostać zwolniony z egzaminu z prawa podatkowego.

Liczbę osób, które wzięły udział w postępowaniu kwalifikacyjnym w latach 2009-2012 przedstawia Wykres 2.1, a liczbę osób, które zaliczyły egzamin dyplomowy w latach 2010-2012 Wykres 2.2.

Wykres 2.1. Liczba osób, które wzięły udział w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłego rewidenta²⁴



Wykres 2.2. Liczba osób, które zdały egzamin dyplomowy na biegłego rewidenta²⁵



Kandydat na biegłego musi odbyć co najmniej roczną praktykę w rachunkowości. Komisja Egzaminacyjna może zwolnić (na wniosek) z praktyki w rachunkowości, jeżeli kandydat:

²⁴ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp dn. 30.07.2013 r.).

²⁵ *Ibid.*

- był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata albo
- pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej albo
- posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Po odbyciu praktyki, kandydat odbywa, pod kierunkiem biegłego rewidenta, co najmniej dwuletnią aplikację. Kandydat na biegłego rewidenta może przystąpić do pierwszego roku aplikacji, jeżeli zdał wszystkie egzaminy z sesji II oraz co najmniej dwa egzaminy III sesji, natomiast do drugiego roku aplikacji – po zdaniu wszystkich egzaminów pisemnych. Aplikant powinien być zatrudniony na podstawie umowy o pracę (na co najmniej 0,5 etatu) w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, w którym odbywa aplikację. W uzasadnionych przypadkach aplikację można odbywać na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych²⁶.

Aplikację odbywa się w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, które:

- 1) prowadzą badania rocznych sprawozdań finansowych dla co najmniej 10 podmiotów lub
- 2) zatrudniają lub współpracują z co najmniej 3 biegłymi rewidentami wykonującymi zawód biegłego rewidenta oraz - zapewniają kandydatom na biegłego udział w badaniu sprawozdań finansowych przez co najmniej 5 miesięcy w każdym roku aplikacji.

W trakcie odbywania aplikacji kandydat na biegłego rewidenta powinien nabyć umiejętności wymagane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w szczególności w zakresie:

- 1) wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych;
- 2) opracowywania dokumentacji badania sprawozdań finansowych, w tym dokumentacji roboczej, raportu i opinii biegłego rewidenta oraz wystąpienia porewizyjnego;
- 3) współpracy z przedstawicielami jednostek, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłego rewidenta.

Po spełnieniu wymienionych warunków kandydat na biegłego rewidenta zostaje dopuszczony do egzaminu dyplomowego, który odbywa się przed zespołem egzaminacyjnym powołanym przez Komisję Egzaminacyjną spośród jej członków w formie ustnej odpowiedzi

²⁶ Z tego rozwiązania mogą korzystać osoby o dużym doświadczeniu zawodowym, które nie mogą podjąć zatrudnienia w firmie audytorskiej, a decyzję w tej sprawie podejmuje Komisja Egzaminacyjna.

na 3 pytania. Egzamin dotyczy głównych problemów, które wynikają z odbytej przez zdającego aplikacji. Po zdaniu egzaminu dyplomowego przed powołaną Komisją, kandydat na biegłego rewidenta składa ślubowanie, po którym może złożyć wniosek o wpis do rejestru biegłych rewidentów. Dopiero wtedy taka osoba otrzymuje dyplom i tytuł biegłego rewidenta oraz ma uprawnienia do badania sprawozdań finansowych.

Biegły rewident może wykonywać zawód jako:

- osoba prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek,
- wspólnik spółki cywilnej, jawnej, spółki partnerskiej lub spółki komandytowej,
- osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

Zawód, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, mogą wykonywać także biegli rewidentzi zatrudnieni w samorządzie biegłych rewidentów oraz pracujący w charakterze pracownika naukowo-dydaktycznego lub naukowego.

Zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej, przez które – zgodnie z art. 2 pkt 2 UoBR - rozumie się badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej.

Przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, oprócz wykonywania czynności rewizji finansowej może być:

- usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- wykonywanie ekspertyz i opinii ekonomiczno-finansowych,
- doradztwo podatkowe,
- prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego,
- działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków,
- świadczenie usług atestacyjnych, doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej,
- świadczenie usług przewidzianych standardami rewizji finansowej, a także innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

W ustawie o rachunkowości określono, że badanie sprawozdań finansowych jest przeprowadzane przez biegłego rewidenta, którego wybiera organ zatwierdzający

sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej (z zastrzeżeniem, jednak, iż Zarząd jednostki nie może dokonać takiego wyboru). Do badania sprawozdań finansowych uprawnione są wyłącznie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, prowadzone w jednej z następujących form:

- a) biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek;
- b) spółka cywilna, spółka jawna lub spółka partnerska, w której większość głosów posiadają biegli rewidentzi lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidentzi zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident;
- c) spółka komandytowa, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidentzi lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- d) spółka kapitałowa lub spółdzielnia, które spełniają następujące wymagania:
 - większość członków zarządu stanowią biegli rewidentzi zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
 - większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidentzi lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - większość w organach nadzorczych stanowią biegli rewidentzi zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- e) spółdzielczy związek rewizyjny, który spełnia następujące wymagania:
 - zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
 - posiada w składach zarządu co najmniej jednego biegłego rewidenta, z tym, że opinię i raport z badania (przeglądu) sprawozdania finansowego podpisuje wyłącznie członek zarządu będący biegłym rewidentem.

Biegły rewident to przede wszystkim wysokiej klasy specjalista, posiadający wykształcenie, dużą wiedzę ogólną i zawodową, uwzględniający postęp w dziedzinie rachunkowości, ekonomiki, informatyki, techniki i metod badania, przestrzegający przepisów prawa oraz zasad etyki zawodowej. Zgodnie z art. 4 ust.1 UoBR biegli rewidentzi obowiązani są:

- postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem,
- stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego,

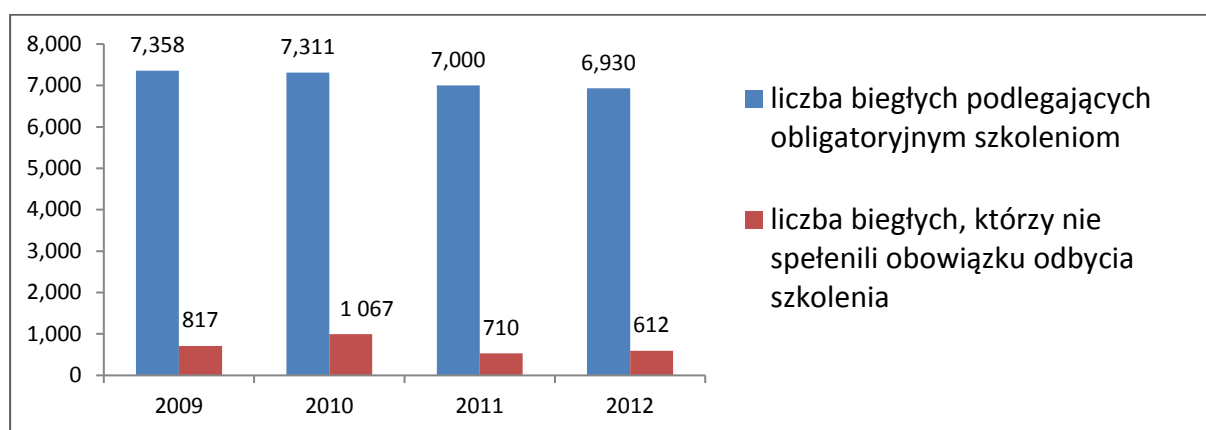
- przestrzegać standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej,
- regularnie opłacać składkę członkowską (na 2013 r. podstawowa składka wynosiła 352 zł),
- przestrzegać uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.

Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych ponoszą odpowiedzialność za szkody spowodowane swoim działaniem lub zaniechaniem i mają obowiązek posiadania ważnej umowy ubezpieczenia OC. Minimalna suma gwarancyjna ubezpieczenia jeśli przedmiotem działalności są czynności rewizji finansowej wynosi 400 tys. Euro.²⁷

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów (KIBR) w swych działaniach ma na celu utrzymanie wysokiego profesjonalizmu usług świadczonych przez biegłych rewidentów i doskonalenie ich warsztatu badawczego. Dlatego Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR) dąży do systematycznej aktualizacji wiedzy i podnoszenia kwalifikacji członków samorządu z uwzględnieniem zmian co do przedmiotu badania, kryteriów jego oceny i technik informatycznych, zgodnie ze światowymi tendencjami. KRBR mając na uwadze potrzebę wzbogacenia treści i form szkoleń obligatoryjnych rozszerza zakres propozycji tematycznych i w drodze uchwały proponuje modułowe programy szkoleń na kolejne lata.

Przeciętnie około 90 % biegłych realizuje obowiązki związane z obligatoryjnym szkoleniem. Na wykresie (Wykres 2.3) przedstawiono ilościowe dane o obligatoryjnych szkoleniach biegłych za lata 2009-2012.

Wykres 2.3. Obligatoryjne szkolenia biegłych rewidentów (liczba osób)²⁸



Zgodnie z art. 10 UoBR, rejestr biegłych prowadzi KRBR. Rejestr zawiera adres Komisji Nadzoru Audytowego oraz obejmuje następujące dane:

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 3.12.2009 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, Dz. U. z 2009 r. nr 205, poz. 1583.

²⁸ Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych KRBR przekazanych do KNA.

- 1) numer wpisu do rejestru,
- 2) imię i nazwisko oraz adres biegłego rewidenta,
- 3) obywatelstwo,
- 4) formę wykonywania przez biegłego rewidenta zawodu lub informację o niewykonywaniu tego zawodu,
- 5) nazwę, adres strony internetowej i adres podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zatrudniającego biegłego rewidenta lub który jest współnikiem, lub z którym jest powiązany w inny sposób,
- 6) numer w rejestrze nadany biegłemu rewidentowi przez organ rejestrujący innego państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, jeżeli został nadany oraz nazwę tego organu.

Rejestr jest prowadzony w formie elektronicznej i dostępny na stronie internetowej KIBR. Dane dotyczące obywatelstwa oraz adresu biegłego rewidenta nie podlegają publikacji.

Wpisu do rejestru dokonuje się na wniosek osoby spełniającej ustawowe wymogi (artykułu. 5 ust. 2, 3 lub 4), a KRBR podejmuje decyzję o wpisie drogą uchwały w nieprzekraczalnym terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku o wpis i wydaje stosowną legitymację. Wpis do rejestru uważa się za dokonany, jeżeli Komisja Nadzoru Audytowego nie sprzeciwi się wpisowi w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie. Komisja Nadzoru Audytowego wyraża sprzeciw w formie decyzji administracyjnej.

Uchwała o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru podejmowana jest w przypadku:

- 1) śmierci biegłego rewidenta,
- 2) wystąpienia biegłego rewidenta z samorządu biegłych rewidentów (ponowne wstąpienie możliwe po ponownym przejściu postępowania kwalifikacyjnego, tj. m.in. zdaniu egzaminów pisemnych, odbyciu praktyki, aplikacji i zdaniu egzaminu dyplomowego),
- 3) niespełniania któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1-3 UoBR (tj. dotyczących: - korzystania w pełni z praw publicznych oraz posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych; - legitymowania się nieposzlakowaną opinią i swoim dotychczasowym postępowaniem poświadczenia ręką prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta; - braku skazania prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe),
- 4) nieuiszczania składek członkowskich za okres dłuższy niż rok,
- 5) prawomocnego orzeczenia o wydaleniu z samorządu biegłych rewidentów.

Według stanu na 31 lipca 2013 r. ostatnia osoba została wpisana do rejestru biegłych rewidentów pod numerem 12 698 (dodatkowo 143 osobom przypisano numery rozpoczynające się od 90, więc faktycznie ostni numer z listy zamieszczonej na stronie KIBR to

90143²⁹), stąd w sumie na koniec lipca 2013 r. uprawnienia rewidenta ma lub miało 12 841 osób. (http://kibr.org.pl/pl/rejestr_bieglych/start/0).

2.3.3. Doradca podatkowy – zasady wykonywania zawodu

Zgodnie z *Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dn. 27.04.2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2010 r., nr 82, poz. 537, z późn. zm.)* zawód doradcy podatkowego w klasyfikacji zawodów i specjalności umiejscowiony jest pod kodem 241204 (w grupie 2412 – doradcy finansowi i inwestycyjni).

Doradca podatkowy ma status wolnego zawodu. Reguły zdobywania kwalifikacji zawodowej i organizacji pracy oraz zasad funkcjonowania samorządu doradców podatkowych sankcjonuje *Ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 2013)*. Zawód doradcy podatkowego jest więc stosunkowo „młodym” zawodem (ustawa o doradztwie obowiązuje od 1 stycznia 1997 r., natomiast samorząd doradców podatkowych – Krajową Izbę Doradców Podatkowych - powołano 27 stycznia 2002 r.).

Aby uzyskać uprawnienia doradcy podatkowego należy spełnić łącznie następujące warunki (art. 6 UoDP):

- 1) mieć pełną zdolność do czynności prawnych,
- 2) korzystać z pełni praw publicznych,
- 3) posiadać nieskazitelny charakter i swoim dotychczasowym postępowaniem dawać rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu doradcy podatkowego,
- 4) posiadać wyższe wykształcenie,
- 5) złożyć z wynikiem pozytywnym egzamin na doradcę podatkowego,
- 6) odbyć w Polsce dwuletnią praktykę zawodową,
- 7) złożyć wniosek o wpis na listę (nie później niż w okresie 3 lat złożenia egzaminu).

Osoba, która jest członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, albo posiada stopień naukowy doktora habilitowanego nauk prawnych lub nauk ekonomicznych w zakresie prawa finansowego lub finansów nie podlega obowiązkowi egzaminacyjnemu oraz zwolniona jest z konieczności odbycia praktyki zawodowej.

Za egzamin pobiera się opłatę, która stanowi dochód budżetu państwa.³⁰ Obecnie wynosi ona 900 zł, a przypadku braku zaliczenia egzaminu, opłata za ponowny w nim udział wynosi 600 zł.

²⁹ Było to wynikiem scalania baz danych przeprowadzanego po wejściu w życie UoBR.

³⁰ *Rozporządzenie MF z 17.11.2010 r. w sprawie wysokości opłaty za egzamin na doradcę podatkowego, Dz. U. z 2010 r., nr 228, poz. 149.*

Zakres egzaminu obejmuje następujące dziedziny (art. 20 ustawy):

- 1) źródła prawa i wykładnia prawa;
- 2) analiza podatkowa;
- 3) podstawy międzynarodowego oraz wspólnotowego prawa podatkowego;
- 4) materialne prawo podatkowe;
- 5) postępowanie przed organami administracji publicznej i sądami administracyjnymi oraz postępowanie egzekucyjne w administracji;
- 6) międzynarodowe, wspólnotowe i krajowe prawo celne;
- 7) prawo dewizowe;
- 8) prawo karne skarbowe;
- 9) organizacja i funkcjonowanie administracji podatkowej i kontrola skarbową;
- 10) rachunkowość;
- 11) ewidencja podatkowa i zasady prowadzenia ksiąg podatkowych;
- 12) przepisy o doradztwie podatkowym i etyka zawodowa.

W przypadku sędziów, prokuratorów oraz inspektorów kontroli skarbowej, adwokatów, radców prawnych, notariuszy, biegłych rewidentów, egzamin nie obejmuje tych dziedzin, które wymagane były do uzyskania danego stanowiska lub zawodu.³¹ Egzamin składa się z części pisemnej i ustnej. Część pisemna egzaminu polega na rozwiązaniu testu składającego się ze 100 pytań oraz rozwiązaniu zadania polegającego na sporządzeniu projektu wystąpienia w imieniu klienta do organu podatkowego lub sądu. Warunkiem zdania części pisemnej egzaminu jest uzyskanie co najmniej 80% maksymalnej liczby punktów za rozwiązanie testu oraz 50% punktów za rozwiązanie zadania. Część ustna egzaminu polega na udzieleniu odpowiedzi na pytania zamieszczone w wylosowanym zestawie pytań składającym się z dziesięciu pytań, a warunkiem zdania części ustnej egzaminu jest uzyskanie co najmniej 70% maksymalnej liczby punktów. Do części ustnej podchodzić można w ciągu roku od zdania części pisemnej, jednak nie częściej niż co 3 m-ce (*Rozporządzenie Ministra Finansów z 7.10.2008 r. w sprawie testu umiejętności przeprowadzanego w celu uznania kwalifikacji do wykonywania zawodu doradcy podatkowego, Dz.U. z 2008 r., nr 182, poz. 1125*).

³¹ Zakres tematyczny ustala Państwowa Komisja Egzaminacyjna ds. Doradztwa Podatkowego, po zaciągnięciu opinii Ministra Sprawiedliwości (w stosunku do sędziów i prokuratorów), właściwego samorządu (w stosunku do adwokatów, radców prawnych, notariuszy i biegłych rewidentów) lub Ministra Finansów (w stosunku do inspektorów kontroli skarbowej i funkcjonariuszy celnych z udokumentowanym 8-letnim stażem odpowiednio pracy/służby w organach administracji podatkowej lub skarbowej/organach celnych). Dla przykładu, egzamin dla osoby, która wykonywała zawód biegłego rewidenta nie obejmuje dziedzin 1), 3) i 10) (*Uchwała Nr 7/V/2011 Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego z 11 stycznia 2011 r.*), a największą ilość zwolnień przewidziano dla radców prawnych (obligatoryjnymi dla nich jest tylko 5 dziedzin: 2), 3), 10), 11), 12) – *Uchwała nr 5/V/2011*).

Osoba, która zdała egzamin jest zobligowana odbyć dwuletnią nieodpłatną praktykę zawodową w następującej kolejności:³²

- 1) w urzędzie skarbowym (właściwym w sprawach podatku dochodowego od osób fizycznych ze względu na miejsce zamieszkania kandydata na doradcę podatkowego) - przez 2 miesiące,
- 2) w izbie skarbowej (właściwość jak wyżej) - przez 2 miesiące,
- 3) w urzędzie kontroli skarbowej (w tym samym mieście wojewódzkim co izba skarbową odbywania praktyki) - przez 2 miesiące,
- 4) u doradcy podatkowego lub w spółce doradztwa podatkowego – przez 18 miesięcy.

Praktyka powinna się rozpocząć nie później niż w ciągu 3 m-cy od dnia zdania egzaminu. Wymiar praktyki to 8 godzin jeden dzień w tygodniu. Zakres merytoryczny praktyki powinien umożliwić zapoznanie się z funkcjonowaniem organów podatkowych oraz wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego.

Zgodnie z par. 6 *Rozporządzenia w sprawie praktyk*, na równi z praktyką traktowane jest:

- 1) zatrudnienie przez co najmniej 2 lata w: urzędzie skarbowym, izbie skarbowej, urzędzie kontroli skarbowej, urzędzie celnym, izbie celnej, Ministerstwie Finansów, samorządowych służbach finansowych, samorządowym kolegium odwoławczym - jeżeli do zakresu obowiązków kandydata należało stosowanie przepisów prawa podatkowego w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi lub kontrolnymi;
- 2) zatrudnienie przez co najmniej 2 lata:
 - a) w podmiotach uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego - jeżeli do zakresu obowiązków kandydata należało stosowanie przepisów z zakresu prawa podatkowego na rzecz klienta,
 - b) jako prokurator lub sędzia,
 - c) na stanowisku, na którym wykonywanie czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych wiąże się z koniecznością posiadania certyfikatu księgowego, lub na stanowisku uprawniającym do prowadzenia lustracji w rozumieniu przepisów prawa spółdzielczego,
 - d) na stanowisku głównego księgowego w podmiotach, które na podstawie przepisów o rachunkowości są obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 3) zatrudnienie przez co najmniej 4 lata na stanowisku skarbnika gminy;
- 4) przez co najmniej 5 lat w charakterze pracownika naukowego, dydaktycznego lub naukowo-dydaktycznego, w rozumieniu przepisów o szkolnictwie wyższym,

³² *Rozporządzenie MF z 17.11.2010 r. w sprawie praktyk zawodowych kandydatów na doradców podatkowych, Dz. U. z 2010 r., nr 230, poz. 1514.*

zajmującego się dziedzinami, w których zakres wchodzi prawo podatkowe;

- 5) przez co najmniej 2 lata wykonywanie zawodu adwokata, radcy prawnego lub biegłego rewidenta.

Tytuł doradcy podatkowego i tym samym uprawnienie do wykonywania zawodu nabywa się przez wpis na listę (na wniosek osoby zainteresowanej), prowadzoną przez Krajową Radę Doradców Podatkowych (organ Krajowej Izby Doradców Podatkowych). Doradcy podatkowi obligatoryjnie, z chwilą wpisu, stają się członkami Izby. Za wpis na listę pobierana jest opłata stanowiąca dochód Izby (obecnie w wysokości 900 zł – *Uchwała 115/2011 z 26.02.2011 r. KRDP*).

Doradca podatkowy może wykonywać zawód jako (art. 27 UoDP):

- osoba fizyczna, prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek,
- uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej (cywilnej, jawnej, partnerskiej, z wyjątkiem komandytowej i komandytowo - akcyjnej) pod warunkiem, że współnikami w tych spółkach są wyłącznie doradcy podatkowi,
- osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego (także zatrudniona u adwokata, radcy prawnego, biegłego rewidenta, podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w organizacjach zawodowych, spółdzielniach, stowarzyszeniach, izbach gospodarczych, spółkach z o.o. i akcyjnych),
- osoba zatrudniona w samorządzie doradców podatkowych,
- pracownik naukowo - dydaktyczny, dydaktyczny lub naukowy,
- osoba prawna wpisana do prowadzonego przez Ministra Finansów rejestru osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego.

Nie może wykonywać zawodu doradca podatkowy, którego małżonek jest zatrudniony na stanowisku kierowniczym lub innym samodzielnym w organie podatkowym, organie kontroli skarbowej lub w Ministerstwie Finansów, a także na stanowisku, na którym wykonuje obowiązki w zakresie przygotowywania rozstrzygnięć w sprawach związanych z ustalaniem lub określaniem zobowiązań podatkowych lub poborem podatków.

Zakres czynności doradztwa podatkowego określa UoDP (art. 2) i są nimi:

- 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 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.

Oprócz doradców podatkowych, czynności te mogą wykonywać adwokaci i radcowie prawni, biegli rewidenci (z wyłączeniem czynności wymienionych w pkt 4) oraz osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (tylko w zakresie czynności wymienionych w pkt. 2 i 3). Ponadto podmiotami uprawnionymi do wykonywania doradztwa podatkowego są:

- 1) organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną, spółdzielnie, stowarzyszenia lub izby gospodarcze, jeżeli przedmiotem ich działalności statutowej jest również doradztwo podatkowe świadczone wyłącznie na rzecz ich członków;
- 2) podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych;
- 3) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, które spełniają łącznie następujące warunki:
 - a) większość członków zarządu stanowią doradcy podatkowi, a jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, to jedna z nich jest doradcą podatkowym,
 - b) większość głosów w zgromadzeniu wspólników (akcjonariuszy) oraz w organach nadzoru przysługuje doradcom podatkowym,
 - c) w spółce akcyjnej wydawane są wyłącznie akcje imienne,
 - d) zbycie akcji lub udziałów albo ustanowienie na nich zastawu wymaga zezwolenia udzielonego przez zarząd spółki.

Doradca podatkowy jest uprawniony do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 42 ustawy).

Zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego podlega ochronie ustawowej. Wykonywanie ich przez podmioty nieuprawnione jest zabronione i podlega karze grzywny w wysokości do 50 tys. zł (art. 81 UoDP).

Doradcy podatkowi podlegają obowiązkowi ubezpieczenia OC za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego, a minimalna suma gwarancyjna ubezpieczenia wynosi 10 tys. Euro.³³

Doradcy podatkowi za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków zawodowych określonych prawem i za czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej podlegają

³³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4.12.2003 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe, Dz. U. z 2003 r. nr 211, poz. 2065.

odpowiedzialności dyscyplinarnej, a karą może być: upomnienie, nagana, zawieszenie prawa do wykonywania zawodu na okres od 6 m-cy do 3 lat, pozbawienie prawa wykonywania zawodu (wymierzają je organy KIDP: Sąd Dyscyplinarny i Wyższy Sąd Dyscyplinarny).

Listę doradców prowadzi KRDP. Wpis doradcy na listę obejmuje:

- 1) numer i datę wpisu,
- 2) nazwisko, imię oraz datę urodzenia;
- 3) oznaczenie miejsca zamieszkania oraz miejsca wykonywania doradztwa podatkowego (siedziby);
- 4) rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej lub rodzaje zatrudnienia;
- 5) numer identyfikacji podatkowej (NIP) lub inny numer służący identyfikacji dla celów podatkowych lub ubezpieczeń społecznych nadany w państwie pochodzenia osoby składającej wniosek.

Skreślenia z listy doradców podatkowych dokonuje się (art. 10 UoDP) na wniosek doradcy (ponowny wpis możliwy jest w ciągu 5 lat od skreślenia) lub z urzędu lub na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w przypadku utraty prawa do wykonywania zawodu lub śmierci doradcy. Utrata prawa wykonywania zawodu następuje w wyniku prawomocnego orzeczenia:

- środka karnego zakazu wykonywania zawodu lub pozbawienia praw publicznych;
- o całkowitym lub o częściowym ubezwłasnowolnieniu;
- sądu dyscyplinarnego o pozbawieniu prawa wykonywania zawodu;
- utraty prawa do wykonywania zawodu w państwie pochodzenia.

KRDP nie robi żadnych analiz, ani nie zbiera innych danych poza niezbędnymi ze względów proceduralnych otrzymania tytułu, nie ma informacji czy, i jakie dodatkowe uprawnienia (biegły rewident, usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych) ma doradca (w teczkach osobowych doradców tego typu dokumenty mogą się znajdować, ale nie są poddawane rejestracji i analizie).³⁴

Minister Finansów (w terminie 60 dni od uzyskania informacji od KRDP, która ma na powiadomienie ministerstwa 14 dni od daty wpisu na listę) podaje do publicznej wiadomości, poprzez umieszczenie w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, następujące dane osób wpisanych na listę doradców:³⁵

- numer i datę wpisu,
- imię i nazwisko,

³⁴ Rozmowa telefoniczna z pracownikiem Rady dn. 29.07.2013 r.

³⁵ Rozporządzenie M.F. z 17.11.2010 r. w sprawie podawania do publicznej wiadomości danych dotyczących osób wpisanych na listę doradców podatkowych, Dz. U. z 2010 r., nr 230, poz. 1513.

- miejsce wykonywania czynności doradztwa (siedzibę).

Departament Polityki Podatkowej, który prowadzi sprawy związane z legislacją, wykonywaniem i interpretacją przepisów w zakresie ustawy o doradztwie podatkowym nie zbiera żadnych innych danych o rynku doradztwa podatkowego, ani nie prowadzi analiz rozwoju tego rynku.³⁶

2.3.4. Uzyskiwanie uprawnień do usługowego prowadzenie ksiąg rachunkowych

Zgodnie z *Rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dn. 27.04. 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania (Dz.U. z 2010 r., nr 82, poz. 537, z późn. zm.)* zawód kierownik biura rachunkowego umiejscowiony jest pod kodem 121102 (w grupie 1211 – kierownicy do spraw finansowych), a reguły jego zdobywania zawarte są w rozdziale 8a ustawy o rachunkowości (*Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330, z późn. zm., dalej: UoR*).

Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych jest działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, polegającą na świadczeniu usług w zakresie (art. 76a UoR):

- prowadzenia, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- okresowego ustalania lub sprawdzania drogą inwentaryzacji rzeczowego stanu aktywów i pasywów,
- wyceny aktywów i pasywów,
- sporządzania sprawozdań finansowych,
- gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

Przedsiębiorcy, wykonujący działalność w powyższym zakresie, są również uprawnieni do:

- prowadzenia, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielania im pomocy w tym zakresie,
- sporządzania, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielania im pomocy w tym zakresie.

Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych mogą wykonywać:

³⁶ Rozmowa telefoniczna z pracownikiem Departamentu dn. 29.07.2013 r.

- 1) przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi, jeżeli są uprawnieni do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 2) pozostali przedsiębiorcy, pod warunkiem, że czynności z tego zakresu będą wykonywane przez osoby uprawnione do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Zatem biuro rachunkowe można prowadzić w dowolnej formie organizacyjno-prawnej, w jakiej może działać przedsiębiorstwo (jednoosobowa działalność gospodarcza, spółki handlowe i s-ka cywilna, fundacje, stowarzyszenia itd.).

Uprawnione do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych są:

- osoby posiadające certyfikat księgowy,
- osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów,
- osoby wpisane na listę doradców podatkowych,

o ile nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwa skarbowe oraz za czyny określone w rozdziale 9 UoR.

Wyżej wymienione osoby mogą przy wykonywaniu czynności usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych korzystać z pomocy osób nieuprawnionych. Wówczas zobowiązane są jednak zapewnić stały i bezpośredni nadzór nad wykonywaniem tych czynności.

Usługowo prowadzić księgi rachunkowe mogą także biura, które zatrudniają księgowych posiadających tzw. świadectwo kwalifikacyjne, które wydawane były do 13 sierpnia 2002 r. na podstawie *Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 20.08.1998 r. w sprawie kwalifikacji i innych wymagań, których spełnienie uprawnia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, organizacji i trybu działania Komisji Egzaminacyjnej powołanej dla sprawdzenia tych kwalifikacji oraz wzoru świadectwa stwierdzającego te kwalifikacje i wymagania (Dz.U. z 1998 r., nr 114, poz. 734)*. Prawo świadczenia usług księgowych przez takie osoby wynika z przepisów przejściowych zawartych w *Ustawie z dn. 21.11.2008 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. nr 223, poz. 1466)*. W art. 3 ust. 1 zapisano, że certyfikaty księgowe oraz świadectwa kwalifikacyjne, wydane przez ministra finansów na podstawie wcześniejszych przepisów zachowują ważność.

Wymogi dotyczące zdobycia kwalifikacji do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zmieniały się, kilkakrotnie:

- 1) w okresie 1998 – 2009 regulacje zawarte były w rozporządzeniu Ministra Finansów – do 2002 r. wydawane były świadectwa kwalifikacji, a następnie certyfikaty księgowe

(na mocy Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 18.07.2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz.U. Nr 120, poz. 1022),

- 2) od 2009 r. utraciło moc rozporządzenie, a odpowiednie zapisy włączone zostały do ustawy o rachunkowości; wnioski o wydanie certyfikatu złożone między datą opublikowania zmian do UoR (listopad 2008 r.) a 31 grudnia 2008 r. rozpatrywane były zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 stycznia 2009 r., a osoby, które złożyły wnioski o przystąpienie do egzaminu do 30 września 2008 r. były kwalifikowane do egzaminu i przystępowały do niego na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów (rozporządzenia) - jeżeli jednak wnioskodawca nie przystąpił do egzaminu do końca 2008 r., był kwalifikowany do egzaminu zgodnie z przepisami nowymi; wnioski o wydanie certyfikatu bez egzaminu złożone do 30 czerwca 2010 r. rozpatrywane były na podstawie zapisów rozporządzenia.

Obecnie obowiązujące przepisy UoR stanowią, że certyfikat księgowy wydawany jest przez Ministra Finansów na wniosek osoby fizycznej, która ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych i nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi oraz spełnia co najmniej jeden z warunków (art. 76 b UoR):

- 1) posiada trzyletnią praktykę w księgowości oraz wykształcenie zdobyte w jednostkach organizacyjnych uprawnionych do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych (obecnie, zgodnie z systemem informacji o szkolnictwie wyższym POL-on, uprawnienia takie posiada 59 jednostek)³⁷:
 - wyższe magisterskie uzyskane na kierunku rachunkowość lub na innym kierunku ekonomicznym o specjalności rachunkowość lub innej, dla której plan studiów i program kształcenia odpowiadał wymogom określonym przez organy uczelni dla specjalności rachunkowość, lub
 - uzyskane w ramach studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości.
- 2) posiada dwuletnią praktykę w księgowości i wykształcenie co najmniej średnie oraz złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin sprawdzający kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy.

Za praktykę w księgowości uważa się wykonywanie na podstawie: - stosunku pracy w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż ½ etatu, - odpłatnej umowy cywilnoprawnej (zlecenia, o dzieło) zawartej z przedsiębiorcą świadczącym usługi w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, - umowy spółki lub w związku z prowadzeniem własnej działalności gospodarczej, następujących czynności:

- prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym, lub

³⁷ <http://www.ck.gov.pl/index.php/nadawanie-stopni/jednostki-uprawnione>, dostęp dn. 20.08.2013 r.

- wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego, lub
- sporządzanie sprawozdań finansowych, lub
- badanie sprawozdań finansowych, pod nadzorem biegłego rewidenta.

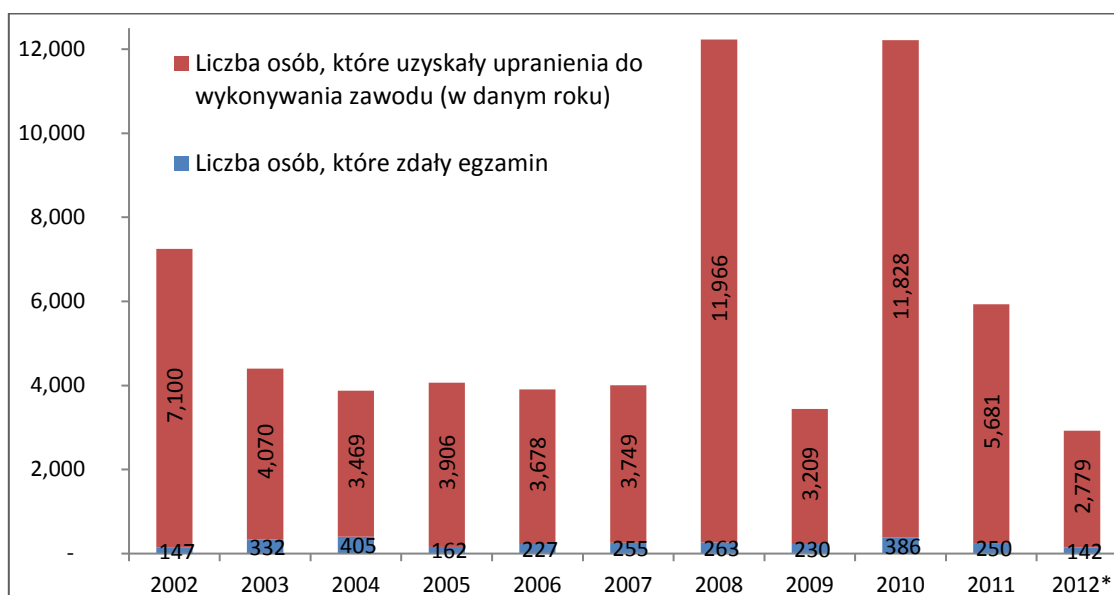
Egzamin sprawdzający kwalifikacje przeprowadzany jest w formie pisemnej przed komisją i obejmuje zagadnienia z następujących dziedzin (art. 76e UoR):

- 1) rachunkowość - 30 pytań testowych i od 3 do 6 zadań sytuacyjnych;
- 2) prawo podatkowe - 10 pytań testowych i od 2 do 4 zadań sytuacyjnych;
- 3) ubezpieczenia społeczne oraz podstawy prawa cywilnego i gospodarczego - 10 pytań testowych i od 1 do 3 zadań sytuacyjnych,

a szczegółowy zakres zagadnień jest określony w Załączniku nr 6 do *Rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 8.04.2009 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. z 2009 r. nr 62, poz. 508)*. Warunkiem zdania egzaminu jest uzyskanie co najmniej 60% maksymalnej liczby punktów z każdego bloku tematycznego. Opłata za egzamin wynosi 40% minimalnego wynagrodzenia za pracę (obecnie 640 zł).

Jak wynika z wykresu (Wykres 2.4.) niewielki odsetek osób uzyskuje uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych poprzez przystępowanie do egzaminu państwowego.

Wykres 2.4. Sposób uzyskania uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych³⁸

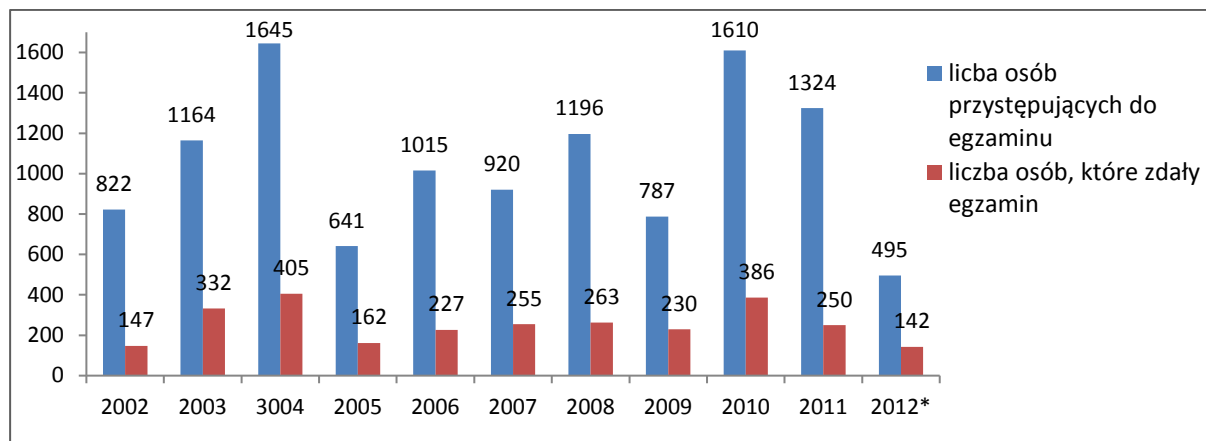


*stan na koniec maja 2012

³⁸ Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy regulacyjnej II transza, s. 120, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

Jednocześnie zdawalność egzaminu sprawdzającego kompetencje kształtuje się na bardzo niskim poziomie (Wykres 2.5).

Wykres 2.5. Zdawalność egzaminu sprawdzającego kompetencje do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych³⁹



*stan na koniec maja 2012

Zgodnie z art. 79 UoR, prowadzenie działalności usługowej w zakresie prowadzenia ksiąg bez wymaganych uprawnień podlega grzywnie lub karze ograniczenia wolności.

Przedsiębiorcy prowadzący usługowo księgi rachunkowe są na mocy art. 76h UoR zobowiązani do zawarcia umowy ubezpieczenia OC za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością (biegły rewidenci i doradcy podatkowi mogą korzystać z ubezpieczenia zawartego w związku z wykonywaniem swoich zawodów). Minimalna suma ubezpieczenia wynosi 10 tys. Euro, a dla świadczących jednocześnie usługi doradztwa podatkowego 15 tys. Euro (*Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 16.12.2008 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej przedsiębiorców wykonujących działalność z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych*, Dz.U. z 2008 r. nr 234, poz. 1576).

Wykaz osób, które uzyskały certyfikat księgowy (a wcześniej świadectwo kwalifikacji) prowadzi Minister Finansów (obowiązek wynikający z art. 76g UoR). Jest on w celach informacyjnych zamieszczany na stronie internetowej ministerstwa. Wykaz zawiera:

- 1) imię i nazwisko,
- 2) numer certyfikatu księgowego,
- 3) numer PESEL – a w przypadku osób nieposiadających obywatelstwa polskiego – numer i rodzaj dokumentu potwierdzającego tożsamość (ta dana nie jest publikowana na stronie internetowej).

³⁹ *Ibid.*

Bezpośredni nadzór nad usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych prowadzi Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów.

2.3.5. Zawody regulowane w jednostkach sektora finansów publicznych

Szczególnym regulacjom podlegają zawody: głównego księgowego oraz audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP). Zawodom tym nie przypisano odrębnego kodu w Klasyfikacji zawodów i specjalności. Są klasyfikowani odpowiednio do zawodów: główni księgowi (kod 121101, w grupie 1211 Kierownicy do spraw finansowych) i audytorzy (kod 242204, w grupie 2422 Specjaliści do spraw administracji i rozwoju).

Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych⁴⁰ (dalej: UoFP) główny księgowy, to „pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

- 1) prowadzenia rachunkowości jednostki;
- 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;
- 3) dokonywania wstępnej kontroli:
 - a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
 - b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.”

Ustawa określa również warunki, jakie musi spełnić główny księgowy w jednostkach sektora finansów publicznych (art. 54, ust. 2 UoFP). Osoba taka:

- 1) musi mieć obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że odrębne ustawy uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego,
- 2) musi mieć pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzystać z pełni praw publicznych,
- 3) nie może być prawomocnie skazana za przestępstwo przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo skarbowe,
- 4) musi posiadać znajomość języka polskiego w mowie i piśmie w zakresie koniecznym do wykonywania obowiązków głównego księgowego,
- 5) oraz musi spełniać jeden z poniższych warunków:

⁴⁰ Ustawa z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.

- a) ukończenie ekonomicznych jednolitych studiów magisterskich, ekonomicznych wyższych studiów zawodowych, uzupełniających ekonomicznych studiów magisterskich lub ekonomicznych studiów podyplomowych i posiadanie co najmniej 3-letniej praktyki w księgowości,
- b) ukończenie średniej, policealnej lub pomaturalnej szkoły ekonomicznej i posiadanie co najmniej 6-letniej praktyki w księgowości,
- c) wpisanie do rejestru biegłych rewidentów,
- d) posiadanie certyfikatu księgowego świadectwa kwalifikacyjnego uprawniającego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W odniesieniu do głównych księgowych placówki zagranicznej podległej ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych obowiązują 4 pierwsze z powyższych punktów, a dodatkowo osoba taka musi posiadać wykształcenie średnie oraz ukończyć z wynikiem pozytywnym kurs administracyjno-finansowy organizowany przez urząd obsługujący ministra właściwego do spraw zagranicznych.

Przepisy dotyczące głównego księgowego w jednostkach sektora finansów publicznych stosuje się odpowiednio do:

- głównego księgowego budżetu państwa,
- głównego księgowego części budżetowej oraz
- skarbnika (głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego).

Drugim z zawodów w sferze publicznej wymagającym spełnienia określonych warunków i posiadania odpowiednich kwalifikacji jest zawód audytora wewnętrznego.

Zadaniem audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (art. 272 ust. 1 UoFP). Określenie „kontrola zarządcza” zostało wprowadzone do języka prawnego przez znowelizowaną w 2009 r. UoFP (zastąpiło ono pojęcie kontroli finansowej). Pod pojęciem kontroli zarządczej w JSFP rozumie się natomiast (art. 68 ust. 1 UoFP) *„ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy”*. Za prawidłowe funkcjonowanie kontroli zarządczej odpowiadają (art. 69. ust. 1):

- ministrowie w kierowanych przez siebie działach administracji rządowej,
- wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego;
- kierownicy jednostki.

Audytorzy mają zatem za zadanie pomóc decydentom w sprawowaniu nadzoru przez ocenę czy podmioty sektora publicznego realizują zadania, wydatkują środki na zamierzone cele zgodnie z prawem i przepisami⁴¹. Audyt wewnętrzny jest elementem *Publicznej Kontroli Wewnętrznej* rozumianej jako ogólny system kontroli, stosowany przez rząd lub przez delegowane do tego celu organizacje⁴².

Niektóre jednostki sektora finansów publicznych podlegają audytowi w sposób obowiązkowy, inne zaś po spełnieniu określonych warunków, bądź jeśli ich kierownik lub instytucja nadzorująca tak postanowi. Szczegółowe zestawienie jednostek sektora finansów publicznych według sposobu podlegania audytowi wewnętrznemu zawiera Tabela 2.3.

Audyt wewnętrzny przeprowadza:

- audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo
- usługodawca niezatrudniony w jednostce.

Tabela 2.3. Powstawanie obowiązku przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych⁴³

Charakter audytu wewnętrznego	Jednostka sektora finansów publicznych	Warunek zobowiązujący do prowadzenia audytu wewnętrznego
Obowiązkowy (art. 274, ust. 1)	Kancelaria Prezesa Rady Ministrów	Brak dodatkowych warunków
	Ministerstwa	
	Urzędy wojewódzkie	
	Izby celne	
	Izby skarbowe	
	Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS), w tym zarządzane przez niego fundusze	
	Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS), w tym fundusze zarządzane przez Prezesa KRUS	
	Narodowym Funduszu Zdrowia (NFZ)	

⁴¹ Rola audytu w zarządzaniu sektorem publicznym, http://iia.org.pl/images/stories/MD_WWW/CERTYFIKACJA/ROLA_AUDYTU_W_ZARZADZANIU_SEKTOREMPUBLICZNYM_PL.pdf (dostęp dn.12.08.2013 r.).

⁴² Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej, Warszawa, luty 2012 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3350650/20130307_08_publiczna_kontrola_wewnetrzna_w_ue.pdf, (dostęp dn. 12.08.2013 r.).

⁴³ Źródło: Opracowanie własne na podst.: UoFP, art. 274.

Charakter audytu wewnętrznego	Jednostka sektora finansów publicznych	Warunek zobowiązujący do prowadzenia audytu wewnętrznego
Obowiązkowy – po przekroczeniu określonego progu finansowego	Państwowe jednostki budżetowe	Kwota dochodów lub wydatków ujętych w planie finansowym jednostki przekracza wysokość 40 000 tys. zł
	Uczelnie publiczne	Kwota przychodów lub kosztów ujętych w planie rzeczowo-finansowym przekracza wysokość 40 000 tys. zł
	Samodzielne Publiczne Zakłady Opieki Zdrowotnej (nie utworzone przez JST)	Kwota przychodów lub kosztów ujętych w planie finansowym przekracza wysokość 40 000 tys. zł
	Agencje wykonawcze	
	Państwowe fundusze celowe	
	Jednostki samorządu terytorialnego (JST)	Kwota dochodów i przychodów lub wydatków i rozchodów ujętych w uchwale budżetowej tej jednostki przekracza 40 000 tys. zł
Obowiązkowy na podstawie decyzji	Działy jednostek kierowanych przez ministra	Decyzja właściwego ministra
	Jednostki (oraz organy obsługujące jednostki) kierowane bądź podległe Prezesowi Rady Ministrów	Decyzja Prezesa Rady Ministrów
	Inne jednostki	Decyzja kierownika

W jednostkach zobligowanych do przeprowadzania audytu tworzy się jednoosobowe lub wieloosobowe komórki audytu wewnętrznego (w przypadku komórek wieloosobowych audytor wewnętrzny jest kierownikiem takiej komórki).

Zajmowanie stanowiska audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych wymaga spełnienia określonych warunków wynikających z art. 286 UoFP. Są one następujące:

- 1) posiadanie obywatelstwa państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) posiadanie zdolności do czynności prawnych oraz korzystanie z pełni praw publicznych,
- 3) niekaralność z tytułu umyślnych przestępstw (również skarbowych),

- 4) posiadanie wyższego wykształcenia,
- 5) posiadanie odpowiednich kwalifikacji, co oznacza spełnianie jednego z poniższych warunków:
 - a) legitymowanie się jednym z certyfikatów:
 - Certified Internal Auditor (CIA),
 - Certified Government Auditing Professional (CGAP),
 - Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA),
 - Certified Fraud Examiner (CFE),
 - Certification in Control Self Assessment (CCSA),
 - Certified Financial Services Auditor (CFSA),
 - Chartered Financial Analyst (CFA),
 - b) zdanie z wynikiem pozytywnym przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów egzaminu na audytora wewnętrznego (w latach 2003-2006),
 - c) posiadanie uprawnień biegłego rewidenta,
 - d) dwuletnia praktyka w zakresie audytu wewnętrznego i jednocześnie posiadanie dyplomu ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego wydanego przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

W art. 286 ust. 2 UoFP wyjaśniono, co rozumie się pod pojęciem praktyki w zakresie audytu wewnętrznego. Jest to udokumentowane przez kierownika jednostki wykonywanie czynności, w wymiarze czasu pracy nie mniejszym niż 1/2 etatu, związanych z:

- 1) przeprowadzaniem audytu wewnętrznego pod nadzorem audytora wewnętrznego,
- 2) realizacją przez inspektorów kontroli skarbowej czynności z zakresu certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, o których mowa w *Ustawie z dn. 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. nr 41, poz. 214, z późn. zm.)*,
- 3) nadzorowaniem lub wykonywaniem czynności kontrolnych, o których mowa w *Ustawie z dn. 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2012 r. poz. 82, 1529 i 1544)*.

W dwuletnim okresie przejściowym (zakończonym 31.12.2011 r.) audytorami wewnętrznymi mogli być inspektorzy kontroli skarbowej oraz kontrolerzy NIK.⁴⁴

⁴⁴ *Ustawa z dn. 27.08.2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241, z późn. zm.), art. 117.*

Najstarszą i największą na świecie organizacją skupiającą audytorów wewnętrznych jest *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Skupia ona na całym świecie prawie 200 tys. osób zrzeszonych w blisko 200 oddziałach narodowych i organizacjach afiliowanych. W Polsce IIA jest reprezentowany przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, które zrzesza ponad 900 osób.⁴⁵ Stowarzyszenie zajmuje się również certyfikacją audytorów wewnętrznych. Najpopularniejsze certyfikaty międzynarodowe, o które można ubiegać się w postępowaniu kwalifikacyjnym za pośrednictwem IIA to: CIA, CGAP, CCSA, CFSA, CRMA.⁴⁶

Od 1 stycznia 2010 r. do polskiego porządku prawnego na mocy znowelizowanej UoFP została wprowadzona możliwość przeprowadzania audytu wewnętrznego w JSFP przez usługodawcę. Głównymi przesłankami wprowadzenia takich regulacji było umożliwienie niewielkim jednostkom prowadzenia audytu bez konieczności stałego zatrudnienia osoby na wyodrębnionym stanowisku pracy oraz bardziej efektywne wykorzystanie istniejących zasobów kadrowych audytorów.⁴⁷

W art. 278 UoFP zostały określone warunki prowadzenia audytu wewnętrznego przez usługodawcę. Taka możliwość istnieje w zobowiązanych do jego prowadzenia: państwowych jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych, państwowych funduszach celowych oraz jednostkach samorządu terytorialnego, jeśli:

- kwota kategorii – tej samej, od której uzależniony jest obowiązek prowadzenia audytu (zob. Tabela 2.3) – nie przekroczyła 100 000 tys. zł, lub
- jednostka zatrudnia mniej niż 200 pracowników.

W dziale kierowanym przez ministra audyt wewnętrzny może być przeprowadzany przez usługodawcę po uzyskaniu zgody właściwego ministra. Przepis ten stosuje się odpowiednio do jednostek podległych i nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów oraz jednostek obsługujących organy podległe lub nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów.

Usługodawcą może być: osoba fizyczna, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą (o ile posiada uprawnienia audytora), lub spółka (cywilna, jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna) lub osoba prawna o ile zatrudniają audytora.

Za koordynację kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych odpowiada Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych działający przy Ministerstwie Finansów. Szczegółowe zasady przeprowadzania audytu dotyczące sposobu i

⁴⁵ http://www.iaa.org.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=864&Itemid=185 (dostęp dn. 7.08.2013 r.).

⁴⁶ Charakterystyka poszczególnych rodzajów certyfikacji znajduje się w punkcie 3.3.4.

⁴⁷ Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę, Opracowanie przygotowane przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Warszawa, maj 2012, wersja elektroniczna: http://finanse-publiczne.pl/materialy/MF_Prowadzenie_audytu_wewnetrznego_jednostek_fp_przez_uslugodawce_zal1.pdf (dostęp dn. 10.08.2013 r.).

trybu przeprowadzania audytu oraz przekazywania informacji o wynikach audytu wewnętrznego reguluje *Rozporządzenie Ministra Finansów z dn. 1.02. 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz.U. z 2010 nr 21, poz. 2066)*. Prowadząc audyt wewnętrzny audytorzy zobowiązani są do przestrzegania wskazówek zawartych w standardach audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych. Standardy takie określa Minister Finansów w drodze komunikatów.

Za obowiązujące w finansach publicznych standardy przyjęte zostały Międzynarodowe Standardy Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego opracowane przez *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. Ich najbardziej aktualną treść (w polskim tłumaczeniu) ogłosił Minister Finansów w Komunikacie nr 2 z dn. 17.06.2013 r.⁴⁸.

2.3.6. Zasady uznawania kwalifikacji obywateli krajów członkowskich UE w zawodach regulowanych

Regulacje ogólne⁴⁹

Zgodnie z prawem wspólnotowym, obywatele państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym oraz Konfederacji Szwajcarskiej mają prawo do swobodnego przemieszczania się po obszarze państw członkowskich i podejmowania pracy oraz świadczenia usług w regulowanych zawodach i działalnościach.

Jeśli przepisy „przyjmującego” państwa członkowskiego określają wymagania kwalifikacyjne do wykonywania danego zawodu, pracownik posiadający pełne kwalifikacje do wykonywania tego zawodu w jednym z państw członkowskich powinien mieć możliwość wykonywania tego zawodu także w państwie „przyjmującym”. Wyznaczony organ w państwie „przyjmującym” dokonuje uznania kwalifikacji pracownika migrującego. W przypadku stwierdzenia zasadniczych różnic w programie kształcenia i szkolenia, czy w zakresie wykonywanego zawodu, organ prowadzący postępowanie w sprawie uznania kwalifikacji może uzależnić ich uznanie od przedstawienia dokumentów potwierdzających posiadanie doświadczenia zawodowego, albo zobowiązać do przystąpienia do testu umiejętności bądź odbycia stażu adaptacyjnego.

Prawo wspólnotowe reguluje także kwestie tymczasowego i okazjonalnego świadczenia usług transgranicznych, w stosunku do których zastosowanie mają uproszczone procedury.

Zawód regulowany, zgodnie z *Dyrektywą 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dn. 7.09.2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych*, to działalność zawodowa lub

⁴⁸ Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dn. 17.06.2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, *Dz.Urz.Min.Fin.* z dn. 24.06.2013 r., poz. 15.

⁴⁹ Podrozdział został opracowany na podstawie informacji zawartych na stronie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, <http://www.nauka.gov.pl/ogolne-informacje-o-systemie-uznawania-kwalifikacji-zawodowych-zgodnie-z-dyrektyw-2005-36-we/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

zespół działalności zawodowych, których podjęcie, wykonywanie, lub jeden ze sposobów wykonywania wymaga, bezpośrednio bądź pośrednio, na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych, posiadania specjalnych kwalifikacji zawodowych; w szczególności używanie tytułu zawodowego zastrzeżonego na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych dla osób posiadających odpowiednie kwalifikacje zawodowe stanowi sposób wykonywania działalności zawodowej.

Ponadto jako zawód regulowany traktowana jest działalność zawodowa wykonywana przez członków stowarzyszeń lub organizacji wyszczególnionych w załączniku I omawianej dyrektywy. Znalazły się tam w sumie 43 organizacje, w tym pięć stowarzyszeń/institutów, których działalność związana jest bezpośrednio z zawodem księgowego/audytora, tj.:

- trzy organizacje z Irlandii w zakresie działalności rewizji sprawozdań finansowych (*The Institute of Chartered Accountants in Ireland, The Institute of Certified Public Accountants in Ireland, The Association of Certified Accountants*) oraz
- pięć organizacji związanych z rachunkowością ze Zjednoczonego Królestwa (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Institute of Chartered Accountants of Scotland, Institute of Chartered Accountants in Ireland, Chartered Association of Certified Accountants, Chartered Institute of Management Accountants*).

Organizacje te podlegają specjalnej formie uznania przez Państwo Członkowskie (wydają także swoim członkom dokument potwierdzający posiadanie kwalifikacji, zapewniają przestrzeganie przez członków przyjętych zasad wykonywania zawodu i przyznają im prawo używania tytułu bądź skrótu tytułu zawodowego lub prawo do korzystania ze statusu odpowiadającego temu wykształceniu) i jeśli Państwo Członkowskie uzna stowarzyszenie/organizację powinno powiadomić Komisję, która z kolei ma obowiązek publikacji zawiadomienia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Każde państwo członkowskie UE decyduje o uregulowaniu dostępu do zawodów. Ten sam zawód może więc być zawodem regulowanym w jednym państwie członkowskim UE, podczas gdy w innych państwach członkowskich nie będzie on regulowany.

Jeżeli w danym państwie członkowskim prawo do wykonywania danej działalności jest uzależnione od posiadania określonych kwalifikacji (wiedzy i umiejętności o charakterze ogólnym, handlowym lub zawodowym), migrant może mieć automatycznie uznane kwalifikacje do wykonywania tej działalności, pod warunkiem, że posiada odpowiednie doświadczenie zawodowe (lub doświadczenie połączone z odbyciem odpowiedniego kształcenia) w prowadzeniu tej samej działalności w państwie członkowskim, z którego przybywa.

Posiadanie odpowiedniego doświadczenia zawodowego musi być poparte zaświadczeniem wydanym przez właściwe organy państwa, w którym działalność była wcześniej wykonywana.

Jeżeli dana osoba nie spełnia warunków koniecznych do automatycznego uznania kwalifikacji do wykonywania regulowanej działalności na podstawie doświadczenia zawodowego, uznanie może zostać przeprowadzone zgodnie z procedurą właściwą dla zawodów regulowanych.

Obywatele państw członkowskich, którzy wykonują zawód / prowadzą działalność w jednym państwie UE zgodnie z przepisami tego państwa, mają prawo świadczyć usługi na obszarze innego państwa członkowskiego w zakresie tego samego zawodu / działalności.

Warunki świadczenia usług są następujące:

- usługodawca przenosi się w celu tymczasowego i okazjonalnego świadczenia usług do innego państwa członkowskiego,
- jeżeli w „przyjmującym” państwie członkowskim dany zawód jest regulowany, a w państwie siedziby ten zawód nie jest zawodem regulowanym, to usługodawca musi udowodnić, iż wykonywał swój zawód / działalność w państwie członkowskim siedziby przez co najmniej 2 lata w okresie 10 lat poprzedzających świadczenie usługi; wymóg ten nie jest stosowany, jeśli kształcenie przygotowujące do wykonywania danego zawodu / działalności było szczegółowo uregulowane przepisami.

Przed świadczeniem usługi po raz pierwszy usługodawca powinien złożyć pisemne oświadczenie do właściwego organu w sprawach uznawania kwalifikacji o zamiarze świadczenia usługi, zawierające informacje o posiadanej polisie ubezpieczeniowej lub innych środkach indywidualnego lub zbiorowego ubezpieczenia związanych z wykonywaniem danego zawodu. Oświadczenie przedkłada się ponownie, gdy przedstawione w poprzednim oświadczeniu informacje są nieaktualne, albo raz w roku - w przypadku zamiaru świadczenia usług w kolejnym roku.

Usługodawca podlega polskim przepisom, które są bezpośrednio związane z ochroną i bezpieczeństwem konsumentów oraz dotyczą sposobu wykonywania danego zawodu regulowanego lub działalności.

Państwo przyjmujące zwalnia usługodawców z wymogów dotyczących uzyskania zezwolenia, rejestracji albo członkostwa w organizacji lub instytucji zawodowej, jednakże może wprowadzić uproszczoną tymczasową rejestrację lub członkostwo w organizacji, czy instytucji zawodowej (nie może to jednak powodować dodatkowych kosztów, opóźnień lub utrudnień w świadczeniu usługi).

Dyrektywa została transponowana do ustawodawstwa polskiego *Ustawą z dn. 18.03.2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w Państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2008 r., nr 63, poz. 394, z późn. zm.)*.

Zgodnie z *Ustawą z dn. 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225 poz. 1635 ze zm.)* z rozpatrzeniem wniosku i wydaniem decyzji ws. uznania kwalifikacji do wykonywania zawodu

regulowanego wiąże się obowiązek wniesienia przez wnioskodawcę opłaty skarbowej w wysokości 523 zł.

Uznawanie kwalifikacji biegłego rewidenta

Zgodnie z art. 5 ust. 3 UoBR do grona biegłych w Polsce może zostać zaliczona osoba fizyczna (po dokonaniu wpisu do rejestru biegłych), która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją Egzaminacyjną, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

Jeśli chodzi o osoby z kraju trzeciego, to do rejestru może być wpisana, na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży z wynikiem pozytywnym, przed Komisją Egzaminacyjną, egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

Warunkiem przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego osób posiadających uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim jest:

- złożenie zgłoszenia do postępowania kwalifikacyjnego,
- złożenie dokumentu potwierdzającego posiadanie uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta wraz z tłumaczeniem na język polski dokonany przez tłumacza przysięgłego – potwierdzonego za zgodność z oryginałem przez notariusza.

Uznawanie kwalifikacji doradcy podatkowego

Zgodnie z art. 6 ust. 3 UoDP na listę doradców podatkowych wpisuje się osoby fizyczne, których kwalifikacje do wykonywania zawodu doradcy podatkowego zostały uznane na zasadach określonych w *Ustawie o zasadach uznawania kwalifikacji (...)*, jeżeli:

- 1) mają pełną zdolność do czynności prawnych i korzystają z pełni praw publicznych (w przypadku osoby nieposiadającej polskiego obywatelstwa do stwierdzenia praw publicznych właściwe są przepisy prawa państwa, którego obywatelstwo posiada dana osoba), oraz
- 2) wystąpią z wnioskiem o wpis na listę, nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia doręczenia decyzji o uznaniu kwalifikacji wydanej na podstawie *Ustawy o zasadach uznawania kwalifikacji (...)*, art. 7 ust 3.

Uznawanie kwalifikacji do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

Zgodnie z art. 76b UoR Minister Finansów wydaje certyfikat księgowy tym obywatelom stron Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (UE, Konfederacji Szwajcarskiej i EFTA), których kwalifikacje do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zostały uznane zgodnie z przepisami *Ustawy o zasadach uznawania kwalifikacji (...)*.

Zgodnie z informacjami podawanymi na stronach internetowych Ministerstwa Finansów do wniosku o uznanie kwalifikacji należy dołączyć dokumenty potwierdzające kwalifikacje (wykształcenie, doświadczenie zawodowe), sporządzone w języku polskim lub z tłumaczeniem na język polski dokonany przez tłumacza przysięgłego.

Uznanie kwalifikacji zależy przede wszystkim od programu kształcenia oraz szkolenia, jak również od doświadczenia zawodowego, jakimi legitymuje się wnioskodawca. W przypadku, gdy program kształcenia i szkolenia odbytego przez wnioskodawcę w jego państwie różni się znacząco od programu kształcenia i szkolenia wymaganego w RP, albo jeżeli zakres wykonywanego przez wnioskodawcę w jego państwie zawodu różni się w dużym stopniu od zakresu tego zawodu w RP, Minister Finansów może uzależnić decyzję o uznaniu kwalifikacji od odbycia przez wnioskodawcę stażu adaptacyjnego albo przystąpienia do testu umiejętności (na warunkach określonych w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dn. 27.11.2008 r. w sprawie stażu adaptacyjnego i testu umiejętności przeprowadzanych w celu uznania kwalifikacji do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. Nr 216, poz. 1372)*). Przy czym jeśli wnioskodawca posiada doświadczenie zawodowe związane ze stosowaniem polskich przepisów z zakresu rachunkowości, podatków, ubezpieczeń społecznych czy prawa gospodarczego i/lub wykształcenie w powyższym zakresie, to powinien dołączyć także do wniosku dokumenty to potwierdzające, na podstawie których możliwe jest zwolnienie z wymogu odbycia stażu adaptacyjnego/testu umiejętności.

Program stażu adaptacyjnego ustala Minister Finansów indywidualnie dla każdego wnioskodawcy, z uwzględnieniem istniejących różnic pomiędzy posiadanymi przez wnioskodawcę a wymaganymi kwalifikacjami do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Staż adaptacyjny jest odbywany u przedsiębiorcy uprawnionego do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wybranego przez wnioskodawcę. Nadzór nad prawidłowym przebiegiem stażu sprawuje opiekun wyznaczony przez przedsiębiorcę, który wystawia opinię będącą podstawą uznania kwalifikacji przez Ministra Finansów. Koszty odbywania stażu adaptacyjnego pokrywa wnioskodawca.

Test umiejętności przeprowadzany jest w języku polskim, w formie pisemnej (ale znajomość języka nie stanowi przedmiotu egzaminu i błędy stylistyczne i gramatyczne nie podlegają ocenie).

2.4. Pozostałe zawody rynku A&A

2.4.1. Zawody objęte standardami kwalifikacji zawodowych

Poza omówionymi wyżej zawodami regulowanymi na rynku A&A funkcjonują jeszcze inne zawody. Część z nich objęta jest Standardami kwalifikacji zawodowych omówionymi w podrozdziale 2.2 (przy czym należy zauważyć, że zawód doradcy podatkowego jest zawodem regulowanym, dla którego określono także standard kwalifikacji zawodowych). Zawód jest tu rozumiany jako zbiór zadań zawodowych wyodrębnionych w wyniku społecznego podziału pracy, wymagających od pracownika odpowiednich kwalifikacji zawodowych⁵⁰.

Wśród zawodów związanych z księgowością standardy utworzono dla następujących zawodów (stan na 1 sierpnia 2013 r.):

1. Specjalista do spraw finansów (analityk finansowy) (241204),
2. Specjalista do spraw rachunkowości (241205),
3. Doradca podatkowy (241903),
4. Księgowy (samodzielny) (343201),
5. Asystent rachunkowości (zawód szkolny: Technik rachunkowości) (412102),
6. Pracownik komórek finansowo-księgowych (fragment standardu) (341990).

Docelowo standardy zawierać powinny następujące elementy:

- podstawy prawne wykonywania zawodu (zawierają przepisy związane ściśle z wykonywaniem zawodu),
- syntetyczny opis zawodu,
- wykaz stanowisk pracy z przyporządkowaniem do pięciu poziomów kwalifikacji, jakie określono w standardach,
- wykaz zadań zawodowych,
- wykaz składowych kwalifikacji zawodowych,
- zbiory umiejętności, wiadomości i cech psychofizycznych pracownika przyporządkowane do pięciu poziomów kwalifikacji zawodowych oraz grup kwalifikacji podzielonych na: ponadzawodowe, ogólnozawodowe, podstawowe i specjalistyczne.

Standardy dla pierwszych pięciu zawodów zawierają wszystkie wymienione powyżej elementy, zaś dla ostatniego zawodu powstał fragment standardu, dlatego jego zawartość składa się jedynie z: wykazu stanowisk pracy, zadań zawodowych oraz zbiorów umiejętności,

⁵⁰ Standardy kwalifikacji zawodowych – słownik pojęć dla bazy standardów, http://www.standardyiskolenia.praca.gov.pl/standardy_slownik/browse.action (dostęp dn. 16.08.2013 r.).

wiadomości i cech psychofizycznych pracownika przyporządkowanych różnym poziomom kwalifikacji.

Charakterystykę wymienionych zawodów związanych z księgowością w oparciu o standardy kwalifikacji zawiera Tabela 2.4. Pełna treść standardów dostępna jest w bazie standardów pod adresami: www.standardyiskolenia.praca.gov.pl lub www.kwalifikacje.praca.gov.pl.

Warto zwrócić uwagę, że jeden ze standardów dotyczy zawodu doradcy podatkowego, który jest jednocześnie zawodem regulowanym. W treści standardu⁵¹ zostały również uwzględnione wymagania stawiane kandydatom do wykonywania tego zawodu.

Tabela 2.4. Charakterystyka zawodów związanych z rachunkowością objętych standardami kwalifikacji zawodowych⁵²

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
Specjalista do spraw finansów (analityk finansowy)		
Analityk finansowy monitoruje cele oraz narzędzia polityki finansowej państwa oraz samorządów, określa ich wpływ na zachowania oraz wyniki finansowe organizacji, monitoruje jej wynik finansowy, planuje oraz monitoruje zobowiązania podatkowe, stosuje analizę porównawczą efektywności inwestowania, poszukuje źródeł finansowania oraz określa jego koszt, analizuje sytuację ekonomiczno-finansową przedsiębiorstwa, samorządu oraz instytucji publicznych i prywatnych, uczestniczy w opracowaniu oraz monitoruje wykonanie finansowych aspektów	• Analiza sprawozdań finansowych i prognozowanie wyników. Przygotowywanie i prezentacja wyników analiz ... • Ocena zapotrzebowania na finansowanie, identyfikacji źródeł i kosztów finansowania. • Analiza struktury kosztów, metod alokacji kosztów oraz opracowanie kalkulacji kosztów. • Prognozowanie przepływów pieniężnych z projektów, analiza ich efektywności z uwzględnieniem kosztu kapitału ...	• Opracowywanie oraz implementacja systemu planowania w organizacji. • Organizowanie systemu przepływu informacji dotyczących wyników finansowych. • Przetwarzanie, opracowywanie i prezentacja danych przy zastosowaniu specjalistycznego oprogramowania. • Przygotowywanie sprawozdań finansowych oraz analizowanie osiągniętych wyników. • Przygotowywanie prognoz oraz budżetów na poziomie organizacji i poszczególnych działów oraz ich monitorowanie. • Identyfikowanie i monitorowanie źródeł ryzyka oraz metod i kosztów zabezpieczenia (zmian stóp procentowych i pozycji walutowej).

⁵¹ Krajowy Standard Kwalifikacji Zawodowych – Doradca podatkowy (241903), Departament Rynku Pracy MPiPS, s. 12.

⁵² Źródło: Opracowanie własne na podst.: Standardy Kwalifikacji Zawodowej, <http://www.standardyiskolenia.praca.gov.pl/> (dostęp dn. 2.08.2013 r.).

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
strategii. Specjalista do spraw finansów (analityk finansowy) dokonuje oceny efektywności podejmowanych decyzji na podstawie wyników finansowych. Dostarcza analiz dla podejmowania decyzji inwestycyjnych oraz dotyczących finansowania. Zbiera informacje, analizuje je i przedstawia osobom odpowiedzialnym za podejmowanie decyzji.	• Identyfikacja źródeł ryzyka, metod i kosztów ich zabezpieczenia. • Współpraca i koordynowanie prac zespołu ds. analizy finansowej z komórkami organizacyjnymi odpowiedzialnymi za realizację funkcji zarządczych.	• Kontrolowanie płynności finansowej, poziomu zadłużenia, rentowności sprzedaży i efektywności prowadzonej działalności gospodarczej oraz planu finansowego. • Doradzanie zarządzającym w wyborze źródeł finansowania. • Przygotowywanie kalkulacji kosztów wytwarzania produktów i analiza ich struktury. • Przygotowywanie analiz finansowych dla projektów. • Współpraca z osobami zarządzającymi. • Koordynowanie pracy zespołu ds. rachunkowości i finansów w obszarze dotyczącym potrzeb informacyjnych zarządzających. • Kontrolowanie wykonania planów w projektach inwestycyjnych. • Kontrolowanie i ocenianie jakości pracy własnej oraz podległych pracowników.
Specjalista do spraw rachunkowości		
Do głównych zadań specjalisty do spraw rachunkowości należy organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwie i instytucji, dokumentowanie zmian wartości majątku, księgowanie operacji gospodarczych, dokonywanie rozliczeń finansowych, prowadzenie rachunku kosztów i wyników, sporządzanie sprawozdań finansowych, dokonywanie ich analizy	• Prowadzenie ksiąg rachunkowych. • Sporządzanie, kontrolowanie i opracowywanie dokumentów księgowych. • Ewidencjonowanie zmian w zasobach rzeczowych. • Prowadzenie rozliczeń finansowych. • Kalkulacja kosztów produktów. • Sporządzanie i analizowanie	• Organizowanie własnego stanowiska pracy zgodnie z zasadami ergonomii, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ochrony przeciwpożarowej. • Organizowanie pracy zespołu podległych pracowników. • Planowanie i opracowywanie systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie lub instytucji. lub instytucji. • Zakładanie i prowadzenie ksiąg rachunkowych. • Sporządzanie i opracowywanie dokumentów księgowych.

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
oraz opracowywanie raportów o przewidywanych zmianach sytuacji finansowej firmy. Specjalista do spraw rachunkowości może być zatrudniony w przedsiębiorstwach produkcyjnych, handlowych, usługowych, w jednostkach sektora finansów publicznych, w bankach, w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej, w jednostkach zajmujących się ubezpieczeniami lub w biurach rachunkowych	sprawozdań.	• Księgowanie operacji gospodarczych na podstawie dokumentów księgowych. • Prowadzenie ewidencji rozrachunków, dokonywanie rozliczeń finansowych (w tym z tytułu podatków) oraz sporządzanie deklaracji podatkowych. • Prowadzenie rachunku kosztów i wyników. • Sporządzanie sprawozdań i analiz finansowych. • Opracowywanie raportów o przewidywanych zmianach sytuacji finansowej firmy. • Kierowanie zespołem podległych pracowników. • Współpraca z pracodawcą i kierownikiem komórki księgowości. • Badanie poprawności prowadzonej dokumentacji księgowej. • Korygowanie dokumentacji księgowej zgodnie z zaleceniami pokontrolnymi. • Kontrolowanie terminowości rozliczeń finansowych.
Doradca podatkowy		
Doradca podatkowy wykonuje zadania zawodowe związane z obsługą klientów, którymi mogą być przedsiębiorcy lub osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy mogą powierzyć doradcy wszelkie sprawy związane z prowadzeniem ewidencji księgowych, zawierając umowę na stałą obsługę,	• Udzielanie porad prawnych z zakresu podatków, działalności gospodarczej, ubezpieczeń społecznych. • Prowadzenie ksiąg i ewidencji podatkowych. • Sporządzanie zeznań podatkowych. • Współpracowanie z instytucjami	• Udzielanie podatnikom i płatnikom porad, opinii, wyjaśnień, konsultacji z zakresu ich zobowiązań podatkowych. • Sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych oraz udzielanie pomocy w tym zakresie. • Prowadzenie w imieniu i na rzecz podatników ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych. • Prowadzenie ksiąg

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
prowadzenie księgi rachunkowej, obsługę kadrowo-płacową, a także sprawy podatkowe i sporządzenie opinii podatkowej. Osoby fizyczne mogą natomiast zlecić doradcy podatkowemu sporządzenie zeznania rocznego. Doradca podatkowy może być przydatny nie tylko przedsiębiorcom czy właścicielom, uzyskującym przychody z najmu lub dzierżawy, ale każdemu rozliczającemu się z fiskusem. Podstawowym obowiązkiem doradcy podatkowego jest udzielanie podatnikom i płatnikom porad, opinii, wyjaśnień, konsultacji z zakresu ich zobowiązań podatkowych, a także sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych oraz udzielanie pomocy w tym zakresie.	zewnątrznymi w zakresie doradztwa podatkowego. • Występowanie w imieniu podatnika w sprawach zobowiązań podatkowych. • Organizowanie pracy kancelarii podatkowej.	handlowych. • Prowadzenie ewidencji VAT oraz ryczału ewidencjonowanego. • Doradzanie w sprawach podejmowania działalności gospodarczej, obsługi kadrowo-płacowej, ubezpieczeń społecznych pracowników prowadzących tę działalność. • Występowanie przed organami administracji jako pełnomocnik podatnika w sprawach jego zobowiązań podatkowych. • Koordynowanie pracy kancelarii podatkowej. • Organizowanie szkoleń dla pracowników kancelarii podatkowej oraz współpracujących firm. • Organizowanie stanowiska pracy doradcy podatkowego zgodnie z przepisami i zasadami bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ergonomii. • Nawiązywanie współpracy z instytucjami zewnętrznymi w zakresie doradztwa podatkowego. • Współdziałanie z pracownikami kancelarii podatkowej. • Badanie jakości obsługi klienta w zakresie udzielanej pomocy prawnej w doradztwie podatkowym.
Księgowy (samodzielny)		
Księgowy (samodzielny) wykonuje wszystkie czynności związane z wartościowym odzwierciedleniem sytuacji finansowej oraz zachodzących zjawisk i procesów gospodarczych w jednostkach gospodarczych	• Prowadzenie rachunkowości w biurze rachunkowym. • Prowadzenie rachunkowości w przedsiębiorstwie produkcyjnym, handlowym,	• Przygotowywanie dokumentacji opisującej przyjętą przez jednostkę politykę rachunkowości. • Zakładanie i prowadzenie ksiąg rachunkowych. • Przyjmowanie, sprawdzanie oraz kwalifikowanie dowodów

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
o różnej formie własności oraz instytucjach publicznych, służących użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych. Księgowy organizuje rachunkowość, kontroluje dokumenty księgowo-finansowe pod względem formalno-rachunkowym oraz księguje operacje gospodarcze w urządzeniach księgowych. Ponadto dokonuje wyceny aktywów i pasywów zgodnie z przepisami i zasadami przyjętymi przez pracodawcę, ustala wynik finansowy i podstawy do opodatkowania podatkiem dochodowym, sporządza deklaracje podatkowe i sprawozdania finansowe, a także przechowuje dokumenty finansowo-księgowe.	usługowym. • Prowadzenie rachunkowości budżetowej. • Prowadzenie rachunkowości bankowej. • Prowadzenie rachunkowości ubezpieczycieli. • Prowadzenie rachunkowości jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej.	księgowych do ujęcia w księgach rachunkowych. • Księgowanie operacji gospodarczych na podstawie dowodów księgowych. • Prowadzenie ewidencji rozrachunków, dokonywanie rozliczeń finansowych (w tym z tytułu podatków) oraz sporządzanie deklaracji podatkowych. • Wykonywanie czynności związanych z inwentaryzacją i jej rozliczanie. • Dokonywanie wyceny aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego, podstawy do opodatkowania i podatku dochodowego. • Sporządzanie i analizowanie sprawozdań finansowych. • Organizowanie komórki księgowości w przedsiębiorstwie. • Organizowanie własnego stanowiska pracy zgodnie z zasadami ergonomii, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ochrony przeciwpożarowej. • Organizowanie pracy zespołu komórki księgowości. • Kierowanie pracownikami zespołu komórki księgowości. • Współpraca z różnymi komórkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa w zakresie działalności księgowej. • Współpraca z pracodawcą i kierownikiem przedsiębiorstwa w zakresie działalności księgowej. • Badanie poprawności stosowanych procedur i prowadzonej dokumentacji

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
		księgowej. • Przygotowywanie i udostępnianie dokumentacji księgowej do kontroli. • Korygowanie dokumentacji księgowej zgodnie z zaleceniami pokontrolnymi.
Asystent rachunkowości (zawód szkolny: Technik rachunkowości)		
Asystent rachunkowości wykonuje zadania związane z prowadzeniem uproszczonych form ewidencji dla celów podatkowych oraz z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, 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. Asystent rachunkowości wykonuje również podstawowe czynności biurowe oraz obsługuje komputer. Może on być zatrudniony w przedsiębiorstwach produkcyjnych, handlowych, usługowych, w jednostkach sektora finansów publicznych, w bankach, w jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej, w jednostkach zajmujących się ubezpieczeniami lub w biurach rachunkowych.	• Sporządzanie i opracowywanie dokumentów księgowych. • Prowadzenie rozliczeń finansowych. • Wprowadzanie danych z dokumentów do programów komputerowych. • Prowadzenie ewidencji i rejestrów dla celów podatkowych. • Ewidencjonowanie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. • Opracowywanie elementów planów finansowych i podstawowych wskaźników analizy finansowej jednostki.	• Współpraca z pracodawcą i kierownikiem komórki księgowości. • Przechowywanie i bieżące sprawdzanie poprawności dokumentacji księgowej. • Organizowanie własnego stanowiska pracy zgodnie z zasadami ergonomii, bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ochrony przeciwpożarowej. • Obsługa komputera i wykonywanie podstawowych czynności biurowych. • Prowadzenie uproszczonych form ewidencji dla celów podatkowych. • Prowadzenie ksiąg rachunkowych. • Księgowanie operacji gospodarczych na podstawie zadekretowanych dokumentów księgowych w księgach rachunkowych. • Prowadzenie rozrachunków i dokonywanie rozliczeń finansowych. • Sporządzanie podstawowych planów i analiz finansowych. • Współpraca w zespole komórki księgowości.

Opis zawodu	Składowe kwalifikacji	Zadania zawodowe
Pracownik komórek finansowo-księgowych		
Brak opisu w standardzie	Brak składowych kwalifikacji w standardzie	• Sporządzanie i opracowywanie dokumentacji w języku obcym. • Obsługiwanie systemów komputerowych. • Rejestrowanie działalności gospodarczej. • Zakładanie i prowadzenie ksiąg rachunkowych. • Sporządzanie i opracowywanie dokumentów księgowych. • Ewidencjonowanie zdarzeń gospodarczych na kontach księgowych • Kalkulowanie kosztów i cen. • Przeprowadzanie inwentaryzacji i rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych. • Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego. • Dokonywanie rozliczeń finansowych. • Sporządzanie i analiza sprawozdań finansowych. • Prowadzenie uproszczonych form ewidencji dla celów podatkowych. • Postrzeganie przedsiębiorstwa na tle gospodarki narodowej. • Analizowanie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa. • Zorganizowanie stanowiska pracy. • Przydział zadań i kontrola ich wykonania. • Podejmowanie decyzji. • Organizowanie pracy w zespole. • Motywowanie do pracy. • Współpraca w zespole. • Zespołowe rozwiązywanie problemów.

2.4.2. Nauczyciele i nauczyciele akademicki w specjalności rachunkowość

Spośród innych profesji nieuregulowanych prawnie związanych z rachunkowością warto wspomnieć o nauczycielach akademickich i nauczycielach kształcenia zawodowego, którzy zajmują się rachunkowością i odgrywają ważną rolę w kształceniu kadr dla rynku A&A. Na potrzeby klasyfikacji na rynku pracy i w statystyce państwowej są oni ujmowani w grupach zbiorczych - odpowiednio:

- 231003 Nauczyciel akademicki – nauki ekonomiczne,
- 232003 Nauczyciel przedmiotów zawodowych ekonomicznych.

Nie jest zatem możliwe znalezienie danych na temat ww. nauczycieli uczących bądź wykładających rachunkowość albo dziedziny pokrewne w oficjalnych statystykach. Istnieją również pewne trudności które uniemożliwiają przypisanie nauczycieli do konkretnej dyscypliny i czynią tego typu próby nieuzasadnionymi. W praktyce zdarza się, że nauczyciele przypisani do nauk ekonomicznych zajmują się kilkoma bardziej bądź mniej ze sobą powiązanymi dyscyplinami tych nauk i prowadzą zajęcia z różnych przedmiotów, co uniemożliwia ich ścisłe przyporządkowanie do konkretnej dziedziny. Kolejnym przykładem jest sytuacja, w której nauczyciel akademicki posiadający stopień lub tytuł naukowy w dyscyplinie nauki i specjalności obejmującej rachunkowość wyklada całkiem inne przedmioty, bądź – co częściej – posiadając stopień lub tytuł naukowy w zakresie nauk ekonomicznych, ale o całkiem innej specjalności, wyklada rachunkowość bądź przedmioty pokrewne.

Nieprawdziwe byłoby także założenie, że jedynie nauczyciele akademicki zatrudnieni w jednostkach organizacyjnych o nazwach sugerujących związek z rachunkowością (np. w katedrach/zakładach rachunkowości, katedrach/zakładach rachunkowości zarządczej i/lub controllingu) zajmują się od strony dydaktycznej i naukowej rachunkowością na uczelniach wyższych. Liczne przykłady potwierdzają, że brak w strukturze organizacyjnej ww. katedr/zakładów wcale nie oznacza, że na danej uczelni lub wydziale nie są prowadzone zajęcia z rachunkowości. Trzeba natomiast podkreślić, że tam gdzie na uczelniach funkcjonują takie katedry i zakłady, to w oparciu przede wszystkim o ich potencjał kadrowy odbywa się kształcenie w obszarze rachunkowości i dziedzin pokrewnych. Duża liczba uczelni wyższych⁵³ uniemożliwia analizę liczby osób w nich pracujących, które zajmują się

⁵³ Zgodnie z danymi zawartymi w systemie informacji o szkolnictwie wyższym POL-on, na 31.01.2014 r. działa w Polsce 134 uczelni publicznych (w tym: 5 – ekonomicznych, 19 – uniwersytetów, 6 – uczelni rolniczych/przyrodniczych, 5 – technicznych), 300 uczelni niepublicznych oraz 8 kościelnych. W odniesieniu do uczelni niepublicznych nie został określony ich profil. Wiadomo natomiast, iż wiele z tych uczelni kształci na kierunkach związanych z ekonomią i finansami a zatem posiada również własną kadrę dydaktyczną (w tym również specjalistów od rachunkowości).

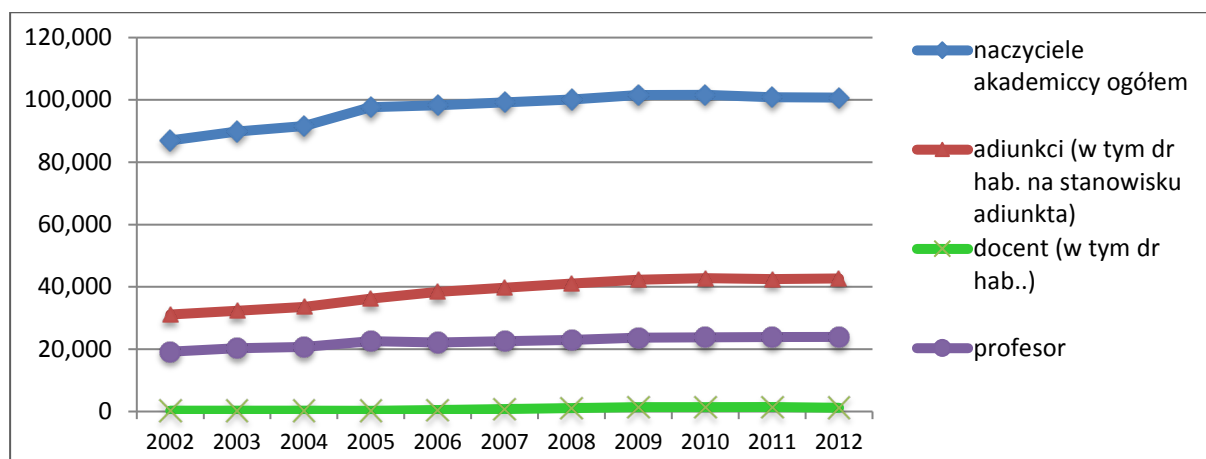
rachunkowością od strony dydaktycznej i/lub naukowej na podstawie danych uzyskanych bezpośrednio od uczelni.

Dane zbierane przez GUS, również nie pozwalają na określenie liczby nauczycieli specjalizujących się w obszarze rachunkowości (są oni ujęci w szerszej grupie „nauczyciele przedmiotów zawodowych ekonomicznych” i w praktyce prowadzą zajęcia z różnych przedmiotów ekonomicznych).⁵⁴

Natomiast, jeśli chodzi o pozyskiwanie informacji na temat ilości nauczycieli akademickich w obszarze nauk ekonomicznych, najlepszym źródłem informacji są, oprócz danych GUS bazy: POL-on i SYNABA.

Według danych GUS na 31 grudnia 2012 r. uczelnie wyższe w Polsce zatrudniały 100 738 nauczycieli akademickich, w tym: 42 652 na stanowisku adiunkta, 1 167 na stanowisku docenta (w tym dr hab.) oraz 23 934 na stanowisku profesora. Zmiany liczby nauczycieli akademickich ogółem w przekroju wspomnianych grup w latach 2002-2012 zaprezentowano na poniższym wykresie (Wykres 2.6).

Wykres 2.6. Liczba nauczycieli akademickich w Polsce w latach 2002-2012⁵⁵



W kontekście rozpatrywanych zagadnień szczególnie istotna jest grupa naukowców posiadających co najmniej stopień naukowy doktora habilitowanego. Warto przypomnieć (zostało to dokładnie omówione w pkt. 2.3.3.), że osoby posiadające stopień naukowy doktora habilitowanego nauk ekonomicznych (lub prawnych) w zakresie prawa finansowego lub finansów, chcące uzyskać uprawnienia do wykonywania zawodu doradcy podatkowego nie podlegają obowiązkowi egzaminacyjnemu (jaki dotyczy pozostałych kandydatów) oraz są zwolnione z konieczności odbycia praktyki zawodowej. Podobnie jest z tytułem dyplomowanego księgowego, który to tytuł może uzyskać doktor habilitowany nauk ekonomicznych lub nauk o zarządzaniu ze specjalizacją w zakresie rachunkowości.

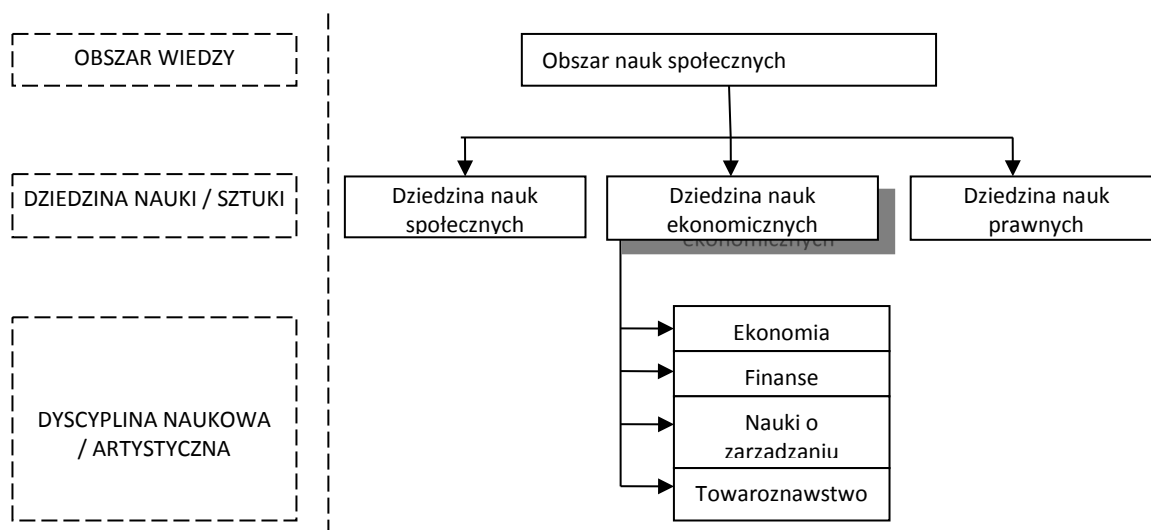
⁵⁴ Potwierdzają to również rozmowy przeprowadzone w Kuratorium Oświaty w Lublinie.

⁵⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Bank Danych Lokalnych, http://www.stat.gov.pl/bdl/app/dane_podgrup.dims?p_id=717302&p_token=0.4876619440037757, (dostęp dn. 16.08.2013 r.).

Ze względów, o których wspomiano powyżej nie ma możliwości określenia nawet w przybliżeniu liczby nauczycieli akademickich zajmujących się księgowością i audytem. Bardzo ogólne wnioski na temat potencjału osób posiadających stopnie i tytuły naukowe w dziedzinie nauk ekonomicznych (w tym specjalistów z rachunkowości) można wysnuć na podstawie publikacji Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego (MNiSW) oraz baz: POL-on (baza MNiSW) oraz SYNABA (portal Nauka Polska).

Dla prawidłowej interpretacji informacji zaprezentowanych w analizach Ministerstwa oraz danych zgromadzonych w bazach (zwłaszcza POL-on) konieczne jest umiejscowienie nauk ekonomicznych i składających się na nie dyscyplin naukowych w klasyfikacji obszarów wiedzy oraz dziedzin i dyscyplin nauki (Rysunek 2.1). Od 1 października 2011 r. obowiązuje klasyfikacja wprowadzona *Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dn. 8.08.2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych (Dz.U. z 2011 nr 179 poz. 1065)*. Klasyfikacja ta stosowana jest także przez Centralną Komisję do Spraw Stopni i Tytułów (CKSST), stąd jest także określana klasyfikacją CKSST.

Rysunek 2.1. Miejsce nauk ekonomicznych w Klasyfikacji nauk i dyscyplin naukowych⁵⁶



Specjalistów z dziedziny rachunkowości (i finansów) umiejscawia się generalnie w obrębie dyscyplin: ekonomia, finanse (nowa dyscyplina) oraz nauki o zarządzaniu. Nazwy specjalności nie są uwzględniane w klasyfikacji, stąd istnieje problem z doprecyzowaniem ich nazw a zarazem duża dowolność w ich określaniu.

W związku z tym, że trzy dyscypliny, „ekonomia”, „finanse” i „nauki o zarządzaniu” rozwijają się dynamicznie, występują w nich różne podejścia i metody badawcze, powstają nowe kierunki naukowe, niektóre obszary badań są trudne do jednoznacznego i wyraźnego rozgraniczenia, co dotyczy także rachunkowości. W komunikacie nr 7/2010 Centralna

⁵⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Rozporządzeniem Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dn. 8 .08.2011 r. w sprawie..., załącznik 1.

Komisja ds. Stopni i Tytułów stwierdza m.in., że: „W obszarze finansów sytuują się (...) badania dotyczące szeroko rozumianej sprawozdawczości finansowej, czyli przygotowania i analizy informacji finansowych na potrzeby podejmowania decyzji”. Niemniej jednak z analizy dalszej części komunikatu wynika, że istnieją pewne obszary badań związanych z rachunkowością, które można przypisać dyscyplinie nauk o zarządzaniu (np.: „(...) obejmują zagadnienia, które mają wpływ na podejmowanie w organizacjach racjonalnych decyzji i sprawne ich funkcjonowanie, przyczyniając się do osiągnięcia ich celów”). Z treści komunikatu wynika jednoznacznie konieczność elastycznego podejścia do przyporządkowywania obszarów badawczych do poszczególnych dyscyplin w ramach dziedziny nauk ekonomicznych.

Omówione wyżej wytyczne z uwagi, na to że obowiązują od niedawna (nową dyscyplinę „finanse” wprowadzono w 2010 r.) nie są jeszcze w pełni uwzględniane w statystykach.

Dokładniejszych informacji na temat kapitału ludzkiego w obszarze nauk społecznych dostarcza raport pt. *Nauka w Polsce 2013 (Ed. 1)*, przygotowany przez MNiSW na podstawie danych zawartych w systemie POL-on. Baza POL-on jest zintegrowanym systemem informacji o szkolnictwie wyższym (obecnie na etapie prac wdrożeniowych), którego zadaniem jest wspieranie prac Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego, a także GUS czy PAN. Docelowo system ma stanowić globalną bazę danych o jednostkach naukowych, wyższych uczelniach i nauce polskiej.

Dane zaprezentowane w raporcie *Nauka w Polsce 2013* różnią się nieco od danych, które prezentuje GUS. GUS (za Eurostatem) do ustalenia faktycznego zatrudnienia w działalności B+R posługuje się jednostkami przeliczeniowymi (*full-time equivalents*), które uwzględniają czas przepracowany w roku sprawozdawczym w stosunku do pełnego czasu pracy obowiązującego w danej instytucji. Kolejna różnica dotyczy innego przekroju prezentacji danych, a mianowicie ilość nauczycieli akademickich według GUS (wykres 2.6) dotyczyła zajmowanych stanowisk, zaś w raporcie MNiSW posiadanych stopni i tytułów naukowych.

Liczbę nauczycieli akademickich według stopni i tytułów naukowych w obszarze nauk społecznych na 31.12.2012 r. zaprezentowano w poniższej tabeli (Tabela 2.5).

Tabela 2.5. Nauczyciele akademicki ogółem oraz w naukach społecznych według stopni naukowych (stan na 31.12.2012 r.)^{57,*}

Stopień/ tytuł naukowy	Nauczyciele akademicki w obszarze nauk społecznych		Nauczyciele akademicki ogółem		Stosunek nauczycieli ak. w naukach społecznych do nauczycieli ak. ogółem
	liczba	struktura	liczba	struktura	
dr	8 777	71,0%	51 145	67,2%	17,2%

⁵⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Nauka w Polsce 2013 (Ed. 1)*, MNiSW, http://www.nauka.gov.pl/g2/oryginal/2013_08/010df9372ca1a016e6e9bf7746817b38.pdf, (dostęp dn. 17.08.2013 r.).

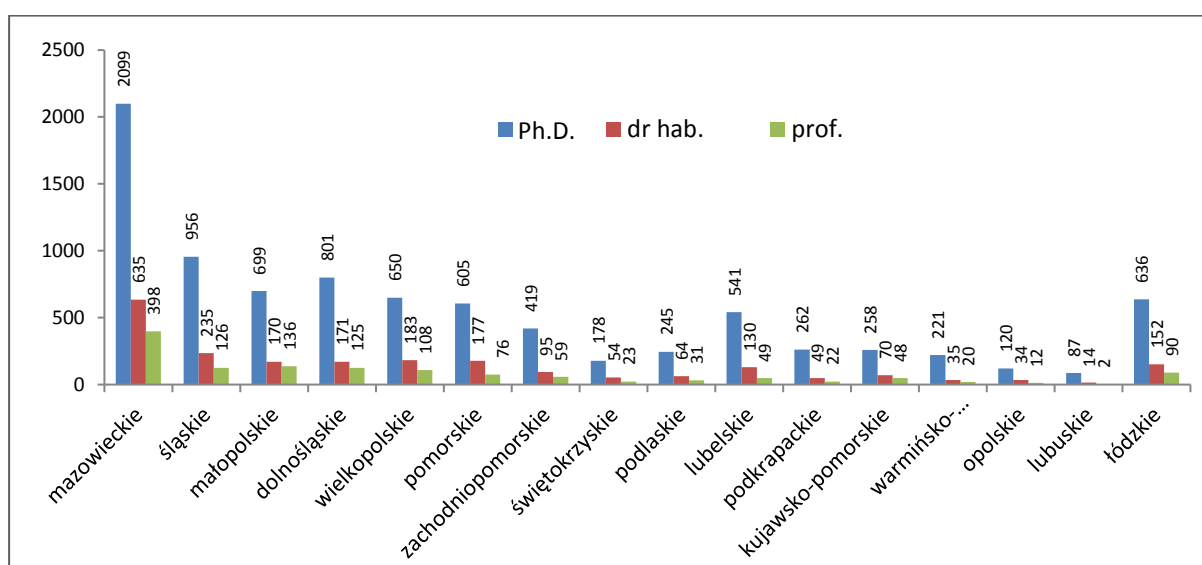
Stopień/ tytuł naukowy	Nauczyciele akademicy w obszarze nauk społecznych		Nauczyciele akademicy ogółem		Stosunek nauczycieli ak. w naukach społecznych do nauczycieli ak. ogółem
	liczba	struktura	liczba	struktura	
dr hab.	2 268	18,3%	14 272	18,8%	15,9%
prof.	1 325	10,7%	10 652	14,0%	12,4%
Razem	12 370	100,0%	76 069	100,0%	16,3%

* w danych pominięto zatrudnienie poniżej 4 osób w danym typie jednostki

Jak wynika z tabeli (Tabela 2.5), 16,3% wszystkich nauczycieli akademickich – według stanu na 31 grudnia 2012 r. – stanowili nauczyciele w obszarze nauk społecznych. 71% nauczycieli akademickich w naukach społecznych posiada tytuł doktora, 18,3% doktora habilitowanego, zaś prawie 11% - profesora. Odsetek profesorów wśród nauczycieli akademickich w tej dziedzinie nauki jest o ponad 3 punkty procentowe niższy niż udział profesorów w liczbie nauczycieli akademickich ogółem.

Na wykresie (Wykres 2.7) zaprezentowana została liczba nauczycieli akademickich w obszarze nauk społecznych według stopni i tytułów naukowych w poszczególnych województwach.

Wykres 2.7. Liczba nauczycieli akademickich w obszarze nauk społecznych w poszczególnych województwach (stan na 31.12.2013 r.)⁵⁸



Bardziej dokładnych danych, niż tylko potencjał kapitału ludzkiego w obszarze nauk społecznych (które obok nauk ekonomicznych obejmują jeszcze dziedziny nauk społecznych i

⁵⁸ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Nauka w Polsce 2013..., s. 22.

prawnych) można poszukiwać w bazach dotyczących nauki i szkolnictwa wyższego, z których najważniejsze to:

- wspomniany powyżej POL-on – docelowo globalna baza dziedzinowa, na razie na etapie wdrożenia, stąd dane w niej zawarte należy uznać za niepełne,
- portal Nauka Polska (baza SYNABA), bezpłatna baza prowadzona od 1991 r. przez Ośrodek Przetwarzania Informacji; można w niej znaleźć informacje m.in. o:
 - instytucjach zajmujących się działalnością naukową i działających na rzecz nauki,
 - ludziach nauki (posiadających co najmniej stopień doktora),
 - pracach naukowych.

W obydwu bazach dostępne są wyszukiwarki pozwalające na wyszukiwanie danych w różnych przekrojach.

W tabelach (Tabela 2.6 i Tabela 2.7) zaprezentowane są dane i informacje uzyskane z baz POL-on i SYNABA (Ludzie nauki) dotyczące osób posiadających tytuły i stopnie naukowe w obszarze nauk ekonomicznych z uwzględnieniem, tam to gdzie było możliwe, danych szczegółowych (według stanu na 20.08.2013 r.) .

Tabela 2.6. Dane i informacje o ilości osób posiadających stopnie i tytuły naukowe w dziedzinie nauk ekonomicznych na podstawie systemu POL-on (stan na 20.08.2013 r.)⁵⁹

Kategoria \ Stopień/tytuł naukowy	dr	dr hab.	dr 21a*	prof.
Obszar nauk społecznych, w tym:	8 455	2 095	6	1 333
Dziedzina nauk ekonomicznych, w tym	4 964	1 067	3	804
1. Ekonomia	3 210	805	1	804
w tym: o specjalności rachunkowość	36	22	-	
2. Finanse	85	38	-	
w tym: o specjalności rachunkowość	4	5	-	
3. Nauki o zarządzaniu	1 559	305	2	
w tym: o specjalności rachunkowość	4	10	-	

**osoby spełniające warunek art. 21a Ustawy z 14.03.2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym, tj. osoby, które uzyskały stopień doktora w RP lub za granicą i podczas pracy w innym państwie min. 5 lat kierowały samodzielnie zespołami badawczymi oraz posiadają znaczący dorobek i osiągnięcia naukowe, zatrudnione w szkole wyższej na stanowisku prof. nadzw. lub prof. wizytującego, nabywają uprawnienia równoważne z posiadaniem stopnia dr hab. na podstawie decyzji rektora.*

Jeśli chodzi o dane zaprezentowane w tabeli (Tabela 2.6) (według bazy POL-on) można doszukiwać się ich korelacji z danymi o liczbie nauczycieli akademickich zaprezentowanymi w

⁵⁹ Źródło: Opracowanie własne na podst. bazy POL-on.

tabeli (Tabela 2.5). Powiązania te jednak nie są jednoznaczne. Pomijając kwestie różnych dat ich prezentacji (w tabeli 2.5. na 31.12.2012 r., zaś w tabeli 2.6. – na 20.08.2013 r.) obejmują one nieco inny zakres kategorii naukowców. Liczby osób ze stopniami i tytułami z tabeli (Tabela 2.5) dotyczą nauczycieli akademickich, zaś w tabeli (Tabela 2.6) – wszystkich osób, które tytuły w zakresie nauk ekonomicznych posiadają, ale niekoniecznie pracują jako nauczyciele akademicy. Dotyczy to np. doktorów, wśród których liczna jest grupa osób broniących doktorat po zakończeniu studiów doktoranckich i niezwiązanych zawodowo z wyższymi uczelniami. Inną ważną kwestią dla prawidłowej interpretacji danych wynikających z systemu POL-on (w zakresie specjalności) jest świadomość, że z przepisów jasno nie wynika specjalność, jaką należy wpisać uzupełniając bazę (uprawnione osoby i instytucje) bądź też nie było to jasne w przypadku bazy SYNABA z której pobierane są dane na potrzeby POL-on. Stąd przy wielu osobach znajdujących się w bazie nazwa specjalności nie została dookreślona, a zatem według wyników uzyskanych przez wyszukiwarkę nie zostali oni zidentyfikowani jako specjaliści od rachunkowości.

Tabela 2.7. Dane i informacje o ilości osób posiadających stopnie i tytuły naukowe w dziedzinie nauk ekonomicznych (lub obejmujących nauki ekonomiczne) na podstawie bazy SYNABA (portal Nauka Polska - Ludzie Nauki) (stan na 20.08.2013 r.)⁶⁰

Zastosowana klasyfikacja	Stopień/tytuł naukowy	dr	dr hab.	prof.
Kategoria				
Klasyfikacja CKSST	Nauki ekonomiczne, w tym:	Brak możliwości wyszukania danych liczbowych – kategoria funkcjonuje jedynie jako kryterium w wyszukiwarce		
	1. Finanse	Kategoria nieaktywna		
	2. Ekonomia, w tym w specjalności*:	6136	888	928
	• rachunkowość	395	40	42
	• rachunkowość finansowa	31	2	4
	• rachunkowość zarządcza	35	7	11
	• rachunek kosztów	20	6	5
	• sprawozdawczość finansowa	5	2	4
SDD (Słownik dziedzin i dyscyplin)	Nauki humanistyczne i społeczne, w tym:	Brak możliwości wyszukania danych liczbowych – kategoria funkcjonuje jedynie jako kryterium w wyszukiwarce		
	1. Finanse, Bankowość, Rachunkowość	Kategoria nieaktywna		
	2. Nauki o zarządzaniu, w tym w specjalności*:	1846	157	142

⁶⁰ Źródło: Opracowanie własne na podst. bazy SYNABA (portal Nauka Polska/Ludzie Nauki).

Zastosowana klasyfikacja	Stopień/tytuł naukowy	dr	dr hab.	prof.
	Kategoria			
	• rachunkowość	67	3	4
	• rachunkowość finansowe	13	-	-
	• rachunkowość zarządcza	19	2	1
	• rachunek kosztów	2	-	-

*zgodnie z deklaracją specjalności wpisaną przez naukowca do bazy

Co do informacji pochodzących bezpośrednio z bazy SYNABA (Tabela 2.7.) problem z wykorzystaniem bazy dotyczy wielu możliwych przekrojów klasyfikacji danych, które nie są ze sobą powiązane, a niektóre występujące w nich kategorie nie są aktywne. Nie zostało też wyjaśnione, skąd wynika brak możliwości pobrania określonych danych. Na potrzeby prezentacji danych w tabeli (Tabela 2.7) uwzględniono jedynie dwie klasyfikacje uznane za najistotniejsze, ale także niekompletne. Pierwsza, choć opatrzona określeniem „klasyfikacja CKSST” jest w rzeczywistości bazą powiązań klasyfikacji CKSST z klasyfikacją dyscyplin nieistniejącego już Komitetu Badań Naukowych (KBN). Brakuje w niej np. Nauk o zarządzaniu, które dziś wchodzi do nauk ekonomicznych. Drugą – słownik dziedzin i dyscyplin – wybrano ze względu na możliwość wyszukania osób posiadających stopnie i tytuły w dziedzinie Nauk o zarządzaniu. Pozostałe klasyfikacje pominięto, gdyż nauki społeczne/ekonomiczne były w nich wcielone do innych, bardziej syntetycznych kategorii. Warto również podkreślić, że określenie specjalności, jakie znajduje się przy poszczególnych osobach ze stopniem lub tytułem naukowym w bazie SYNABA jest kwestią subiektywnej oceny dokonanej przez te osoby, w czym się specjalizują. Co więcej, w przypadku niektórych osób podanych zostało kilka specjalności, co *de facto* oznacza kilkakrotne zliczanie tych samych osób do grupy specjalistów z rachunkowości. W tabeli zestawiono zatem dane na temat liczby osób ze stopniami i tytułami naukowymi w dziedzinie nauk ekonomicznych ukazując ich liczbę dla zadeklarowanych specjalności. Wskazania specjalności autorzy raportu dokonali w sposób subiektywny, na zasadzie najbliższych skojarzeń specjalności/haseł powiązanych z rachunkowością (finansową i zarządczą).

Podsumowując można stwierdzić, że na podstawie dostępnych źródeł (raportów i baz danych) można wyrobić sobie jedynie ogólny pogląd na temat potencjału kadrowego nauczycieli akademickich specjalizujących się w rachunkowości, gdyż dokładnych danych na ten temat brakuje.

2.4.3. Pozostałe zawody

Pozostałe zawody związane z księgowością i audytem zostaną omówione w przekroju grup wielkich Klasyfikacji zawodów i specjalności.

Przedstawiciele władz publicznych, wyżsi urzędnicy i kierownicy

Zgodnie z charakterystyką tej grupy klasyfikacji zalicza się tu „zawody, w których podstawowymi zadaniami są planowanie, określanie i realizowanie podstawowych celów i kierunków polityki państwa, formułowanie przepisów prawnych oraz kierowanie działalnością jednostek administracji publicznej, a także sprawowanie funkcji zarządzania w przedsiębiorstwach lub ich wewnętrznych jednostkach organizacyjnych.”⁶¹

Pod kodem 112006 znajduje się **dyrektor finansowy**. Jest on uważany za jedną z najważniejszych osób w firmie (obok dyrektora zarządzającego i dyrektora handlowego lub produkcyjnego) a stanowisko to uznawane jest za jedno z najbardziej prestiżowych. Podkreśla się również zmianę roli dyrektorów finansowych w firmie w ciągu kilkunastu lat: od osoby odpowiedzialnej za doradztwo i dostarczanie informacji do osoby współdecydującej w zakresie decyzji strategicznych. Do podstawowych obowiązków dyrektora finansowego zalicza się m.in.:

- kształtowanie i realizacja strategii finansowej firmy,
- nadzór nad przygotowaniem (skonsolidowanych) sprawozdań finansowych oraz raportów,
- nadzór nad przygotowaniem rocznego budżetu i planów wieloletnich oraz kontrolowanie ich realizacji,
- odpowiedzialność za funkcjonowanie kontroli wewnętrznej,
- optymalizowanie polityki podatkowej, struktury kosztów, kapitału pracującego,
- ocena projektów inwestycyjnych,
- odpowiedzialność za płynność finansową, zabezpieczenie ryzyka,
- kontakty i współpraca z audytorem, bankami, firmami ubezpieczeniowymi, inwestorami oraz organami podatkowymi,
- nadzór nad pracą działów: finansowo-księgowego, kontrolingu oraz coraz częściej: IT, administracji i audytu wewnętrznego,
- polityka zatrudniania, zarządzania, motywowania i rozwoju pracowników w podległych działach.

Od kandydatów na stanowisko dyrektora finansowego oczekuje się minimum kilkuletniego doświadczenia na stanowiskach związanych z zarządzaniem finansami, w firmie audytorskiej lub w bankowości korporacyjnej. Powinien również posiadać gruntowną wiedzę z obszaru zarządzania finansami, rachunkowości finansowej i zarządczej, przepisów podatkowych oraz doświadczenie i umiejętności zarządzania zespołem.⁶²

⁶¹ <http://www.klasyfikacje.gofin.pl/kzis/6,0.html> (dostęp dn. 24.08.2013 r.).

⁶² Opracowano na podstawie raportu: *Goldman Recruitment Salary Survey 2013. Finanse i Księgowość Bankowość i Ubezpieczenia, usługi Doradcze i Audyt*, Goldman Recruitment, s. 24.

Zawód **głównego księgowego**, poza sferą budżetową, nie podlega regulacjom. O istnieniu głównego księgowego, zakresie jego zadań i odpowiedzialności, jak i o umiejscowieniu w strukturze organizacyjnej firmy decyduje kierownik jednostki.

Zawód ten można rozpatrywać w szerszym bądź węższym znaczeniu. W szerszym ujęciu główny księgowy to „*pracownik odpowiedzialny za prawidłowość czynności finansowych*”⁶³ lub „*osoba odpowiedzialna za gospodarkę finansową zakładu pracy*”⁶⁴. W znaczeniu węższym zawód ten jest kojarzony z prowadzeniem (obsługą) rachunkowości przedsiębiorstwa, a nie z kompleksowym zarządzaniem finansami. W świetle polskiego prawa pracy (art. 128 § 2 pkt 2 Kodeksu pracy⁶⁵) głównego księgowego zaliczono w poczet pracowników zarządzających w imieniu pracodawcy zakładem pracy, co oznacza m.in. brak rekompensat za pracę w godzinach nadliczbowych (art. 151.4 Kodeksu pracy).

Obecnie w biznesie tradycyjna funkcja głównego księgowego uległa przeobrażeniom. Obok bardzo wysokiego usytuowania głównego księgowego w hierarchii stanowisk (drugi szczebel zarządzania – bezpośrednia podległość kierownikowi przedsiębiorstwa) w wielu firmach istnieje inny model organizacyjny, a mianowicie podporządkowanie głównego księgowego (o ile istnieje) dyrektorowi finansowemu, odpowiedzialnemu za zarządzanie finansami firmy. Od osób będących na tym stanowisku wymaga się bardzo dobrej znajomości prawa podatkowego, bilansowego, ale często także wiedzy z zakresu międzynarodowych standardów rachunkowości oraz zasad rachunkowości zarządczej. Do obowiązków głównego księgowego może należeć m.in.:

- sporządzanie sprawozdań finansowych,
- przygotowywanie sprawozdań i raportów na potrzeby zarządu, banków oraz instytucji zewnętrznych,
- opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (według przepisów odpowiedzialność za tą sporządzenie takiej dokumentacji spoczywa na kierowniku jednostki),
- nadzór nad prawidłowym obiegiem dokumentów księgowych,
- nadzór nad prawidłowością rozliczeń podatkowych,
- kontaktowanie się i współpraca z instytucjami zewnętrznymi (US, ZUS, GUS, NBP),
- nadzór merytoryczny i organizacyjny nad działem księgowości.

Kierownik biura rachunkowego (121101) to osoba, której zadaniem jest organizacja pracy biura rachunkowego i jego pracowników, nadzór merytoryczny nad usługami świadczonymi przez biuro a także kontakt z klientami biura oraz pozyskiwanie nowych klientów. Od osób na takim stanowisku zwykle wymaga się:

⁶³ Wyrok SN z 17.11.1998 r., I PKN 305/98, OSNAPiUS Nr 21/1999, poz. 680.

⁶⁴ Uzasadnienie wyroku SN z 26.3.2002 r., I PKN 933/00, OSNAPiUS Nr 5/2004, poz. 80.

⁶⁵ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, Dz.U. z 1974 r. nr 24, poz. 141 z późn. zm.

- wykształcenia wyższego i doświadczenia w zakresie rachunkowości i podatków,
- dobrej znajomości zasad rachunkowości oraz przepisów prawa podatkowego,
- zdolności kierowniczych, samodzielności oraz umiejętności organizacji pracy,
- znajomość programów księgowych.

To, czy od kierownika biura rachunkowego wymaga się posiadania uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych uzależnione jest od tego, w jaki sposób przedsiębiorca prowadzący biuro uzyskał uprawnienia do jego prowadzenia. Z art. 76a ust. 3 UoR wynika bowiem, że działalność w zakresie usługowego prowadzenia księgowości mogą wykonywać:

- przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi, jeżeli są uprawnieni do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- pozostali przedsiębiorcy, pod warunkiem, że czynności z tego zakresu będą wykonywane przez osoby uprawnione do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W pierwszym przypadku przedsiębiorca (osoba fizyczna) wykonujący działalność polegającą na prowadzeniu biura sam posiada uprawnienia, a zatem kierownik biura, którego ewentualnie zatrudni, nie musi z formalnego punktu widzenia legitymować się certyfikatem księgowym, choć właściciel może oczekiwać lub określić w wymaganiach rekrutacyjnych posiadanie takich uprawnień. Z kolei w drugim przypadku wielce prawdopodobne jest wymaganie posiadania certyfikatu od kandydata na kierownika biura rachunkowego, bo najczęściej to w oparciu o te właśnie uprawnienia przedsiębiorca będzie mógł prowadzić działalność w zakresie usług księgowych.

W omawianej grupie wśród zawodów, które w szerokim rozumieniu można uznać za związane z księgowością i audytem należy wymienić:

- kierownika działu finansowego (121103),
- kierownika działu kadrowo-płacowego (121201),
- kierownik firmy audytorskiej (134904)

Kierownicy ci zwykle odpowiadają za funkcjonowanie działu/firmy zarówno od strony organizacyjnej, jak i merytorycznej.

Specjaliści

Grupa wielka Specjaliści obejmuje zawody wymagające posiadania wysokiego poziomu wiedzy zawodowej, umiejętności oraz doświadczenia w zakresie nauk technicznych, przyrodniczych, społecznych, humanistycznych i pokrewnych. Ich główne zadania to wdrażanie do praktyki koncepcji i teorii naukowych lub artystycznych, powiększanie

dotychczasowego stanu wiedzy poprzez badania i twórczość oraz systematyczne nauczanie w tym zakresie.

Wszystkie zawody ujęte w Klasyfikacji w grupie elementarnej specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości (2411) są ściśle związane z rachunkowością. Obok biegłego rewidenta (241101), którego omówiono wśród zawodów regulowanych, znajdują się tu jeszcze następujące zawody:

- specjalista do spraw kontrolingu (241102),
- specjalista do spraw rachunkowości (241103),
- specjalista do spraw rachunkowości inwestycyjnej (241104),
- specjalista do spraw rachunkowości podatkowej (241105),
- specjalista do spraw rachunkowości zarządczej (241106).

Zawód **specjalisty ds. rachunkowości** objęty jest standardem kwalifikacji zawodowych, stąd został omówiony w podrozdziale 2.2. Podstawą do wyróżnienia pozostałych zawodów specjalistów księgowości i rachunkowości jest zakres przedmiotowy ich specjalizacji.

Kontrolling to ponadfunkcyjny instrument zarządzania, którego istota wyraża się w koordynowaniu procesów planowania, sterowania i kontroli w celu optymalizacji wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa. Funkcją działów kontrolingu w firmie jest analiza i dostarczenie kierownictwu firmy wiarygodnych i wieloprzekrojowych informacji pomocnych w podejmowaniu decyzji strategicznych, taktycznych i operacyjnych. **Specjalista ds. kontrolingu** to z reguły samodzielne stanowisko w takim dziale. Do zadań specjalisty ds. kontrolingu należy m.in.⁶⁶:

- uczestniczenie w przygotowywaniu rocznego budżetu, forecastu, planu wieloletniego oraz kontrola ich realizacji i analiza odchyleń,
- analizowanie rentowności w różnych przekrojach (produktów, kanałów dystrybucji, itp.),
- wykonywanie kalkulacji dotyczących oceny rentowności planowanych projektów i inwestycji,
- wykonywanie kalkulacji na potrzeby działu księgowości: wyliczenia rezerw i odpisów aktualizacyjnych,
- sporządzanie analiz i raportów finansowych na wewnętrzne potrzeby firmy: dla kierownictwa lub dla innych działów,
- w przypadku grup kapitałowych uczestniczenie w okresowym raportowaniu do spółki matki.

⁶⁶ Opracowano na podstawie raportu: *Goldman Recruitment Salary Survey 2013.*, s. 26.

Rachunkowość zarządcza jest z kolei systemem informacyjnym w ramach którego następuje identyfikacja, pomiar, przetwarzanie i prezentacja danych finansowych i operacyjnych wszystkim zainteresowanym użytkownikom, w szczególności osobom zarządzającym. Widać zatem podobieństwa pomiędzy definicją kontrollingu i rachunkowości zarządczej stąd w praktyce są one często utożsamiane a dział kontrollingu może być inaczej określany działem rachunkowości zarządczej. Można by zatem przez analogię przyrównać do siebie zawody specjalisty ds. kontrollingu i **specjalisty ds. rachunkowości zarządczej**.

Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej specjalizuje się w zagadnieniach związanych z pomiarem i wyceną inwestycji, w tym inwestycji finansowych. Osoba wykonująca ten zawód powinna posiadać wiedzę i umiejętności w zakresie m.in.:

- metod wyceny inwestycji finansowych, rzeczowych, inwestycji w prawa majątkowe, itp.,
- metod wyceny przedsiębiorstw, w tym na potrzeby realizacji transakcji fuzji i przejęć;
- zasad prezentacji składników inwestycji w sprawozdaniu finansowym,
- zarządzania ryzykiem portfela inwestycyjnego.

Rachunkowość podatkowa to dział rachunkowości zajmujący się identyfikowaniem, ewidencjonowaniem oraz rozliczaniem obciążeń podatkowych a także przygotowaniem deklaracji podatkowych i prezentacją skutków rozbieżności pomiędzy przepisami podatkowymi i bilansowymi na sprawozdanie finansowe. **Specjalista ds. rachunkowości podatkowej** powinien znać dobrze prawo podatkowe oraz umieć:

- klasyfikować i interpretować zdarzenia gospodarcze według prawa bilansowego i podatkowego,
- prowadzić księgi rachunkowe i księgi podatkowe, ze szczególnym uwzględnieniem operacji gospodarczych wywołujących skutki podatkowe,
- ustalić zobowiązania podatkowe, podatki odroczone,
- sporządzić deklaracje podatkowe.

Kolejne zawody z grupy 2, których związek z rynkiem usług A&A należy uznać za pośredni to doradca finansowy (241202) oraz doradca inwestycyjny (241203).

W lipcu 2013 r. do MPiPS został złożony 1. Krajowy Standard Kompetencji Zawodowych dla zawodu 241202 Doradca finansowy. Jest on obecnie na końcowym etapie wdrożenia. **Doradca finansowy**, według standardu, to ktoś kto planuje finanse klienta w oparciu o analizę jego sytuacji i potrzeb. Celem pracy doradcy jest ochrona majątku klienta i realizacja celów zapewniających klientowi bezpieczeństwo finansowe. Miejscem zatrudnienia doradcy finansowego są firmy doradztwa finansowego lub instytucje finansowe (banki, firmy

inwestycyjne, zakłady ubezpieczeń i inne). Doradca finansowy może także wykonywać zawód w ramach samozatrudnienia jako doradca zależny lub niezależny od instytucji finansowych.⁶⁷

Aby potwierdzić swoje kompetencje w zawodzie doradcy finansowego można poddać się dobrowolnie certyfikacji organizacji zrzeszających doradców finansowych. W Polsce największą tego typu instytucją jest niezależne stowarzyszenie EFP Polska (Europejska Federacja Doradców Finansowych) stanowiące organizację partnerską niemieckiej Europejskiej Federacji Profesjonalistów Finansowych. Na 25.08.2013 r. na liście certyfikowanych doradców finansowych EFP Polska znajduje się 29 konsultantów (posiadają oni drugi stopień w trzystopniowej certyfikacji tj. tytuł European Financial Consultant) oraz 93 asystentów doradców finansowych (posiadają pierwszy stopień - tytuł European Financial Guide)⁶⁸

Zawód **doradcy inwestycyjnego** jest z kolei zawodem regulowanym w Polsce a jego funkcjonowanie opiera się na *Ustawie z dn. 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi* (Dz.U. z 2005 r., Nr 183 poz. 1538 z późn. zm.) – dalej UoOIF. Prawo wykonywania zawodu doradcy inwestycyjnego przysługuje osobom, które są wpisane na listę doradców prowadzoną przez Komisję Nadzoru Finansowego. Jednym z warunków takiego wpisu jest zdanie z wynikiem pozytywnym trzyetapowego egzaminu przed komisją⁶⁹. Doradca inwestycyjny pracuje zazwyczaj jako zarządzający portfelem akcji lub obligacji w towarzystwie funduszy inwestycyjnych, powszechnym towarzystwie emerytalnym lub firmie typu *asset management*. Na 18.06.2013 r. na listę doradców inwestycyjnych wpisanych było 433 osób.

Zawód **audytora** (242204) nie ma jednoznacznej definicji. Najogólniej można stwierdzić, że audytor to osoba, która dokonuje kontroli, audytu, przeglądu. Obok zaliczanych do tego zawodu audytorów wewnętrznych w JSFP, znaleźć się tu mogą zarówno pozostali audytorzy wewnętrzni, jak i zewnętrzni (niebędący biegłymi rewidentami). W zależności od rodzaju audytu, audytorzy mogą być specjalistami w wąskiej dziedzinie (np. zajmować się audytem energetycznym, norm ISO, audytem technicznym, technologicznym). Do audytorów zalicza się jednak także pracowników instytucji przeprowadzającej audyt (np. pracowników regionalnych izb obrachunkowych prowadzących audyt w jednostkach samorządowych, pracowników NIK przeprowadzających kontrole w wybranych instytucjach).

Specjalista do spraw wynagrodzeń (242310) zajmuje się analizą wynagrodzeń na rynku pod kątem ich konkurencyjności oraz opracowaniem polityki wynagrodzeń w firmie w powiązaniu z systemem motywacyjnym, a także jej okresową weryfikacją. Zawód ten nie zawsze funkcjonuje w praktyce, gdyż powyższe czynności wykonują np. specjaliści czy kierownicy ds. personalnych.

⁶⁷ http://www.effp.pl/files/28_241202_Standard_doradca_finansowy_.pdf (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

⁶⁸ <http://www.effp.pl/page/11.html> (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

⁶⁹ Wymogi wykonywania zawodu określa art. 127 UoOIF.

Technicy i inny średni personel

W grupie 3 Technicy i inny średni personel ujęto te zawody, które wymagają co najmniej trzeciego poziomu kwalifikacji zdobywanego w formalnym kształceniu lub szkoleniu, tj. uzyskiwanego w szkole policealnej lub technikum. Zgodnie z KZiS grupa ta obejmuje zawody wymagające wiedzy, umiejętności i doświadczenia niezbędnych do wykonywania głównie prac technicznych i podobnych, związanych z badaniem i stosowaniem naukowych oraz artystycznych koncepcji i metod działania.

W omawianej grupie, zawody A&A można znaleźć w grupie dużej 33 Średni personel ds. biznesu i administracji, w tym w dwóch grupach średnich: 331 Średni personel do spraw finansowych oraz 335 Urzędnicy państwowi do spraw nadzoru.

Najważniejszym zawodem w rozpatrywanej grupie, z punktu widzenia niniejszego badania, jest zawód **księgowego** (331301), będący jedynym zawodem umiejscowionym w grupie 3313 Księgowi. Jako zawód dla którego opracowano standard zawodowy, został omówiony w podrozdziale 2.2. opracowania.

Zawodami związanymi w sensie largo z rynkiem A&A są wszystkie cztery zawody umiejscowione w grupie elementarnej 3352 Urzędnicy ds. podatków (tj. kontroler rozliczeń podatkowych, rewident kontroli skarbowej, urzędnik podatkowy, pozostali urzędnicy do spraw podatków).

Zadaniem **urzędników podatkowych** jest badanie deklaracji podatkowych osób i przedsiębiorstw, w tym pod względem formalnym (a nie tylko merytorycznym i rachunkowym), wydawanie różnego rodzaju zaświadczeń, prowadzenie akt podatników, rozpatrywanie wniosków w sprawie ulg, zwolnień, prowadzenie kontroli u podatników, itp. Oczywiście wiedza z zakresu rachunkowości jest niezbędna w prawidłowym wykonywaniu tego zawodu, ale nie jest ona dominującym obszarem kompetencji urzędników podatkowych.

Z kolei **kontroler rozliczeń podatkowych** zajmuje się prowadzeniem szczegółowych kont podatników, prawidłową ewidencją przypisów, odpisów, wpłat i zwrotów podatków i opłat, kontrolą terminowości wpłacania podatków, likwidacją nadpłat, sporządzaniem informacji o wielkości dochodów, przypisów i sald za okresy sprawozdawcze. **Rewident kontroli skarbowej** bada z kolei dokumentację finansową podmiotów gospodarczych i jednostek budżetowych; wykonuje pod nadzorem inspektora, w określonym przez niego zakresie, czynności kontrolne, mające na celu ustalenie prawidłowych kwot należności budżetu państwa, państwowych funduszy celowych oraz budżetów gmin.⁷⁰

Zakres obowiązków i kwalifikacji wykonywania zawodów urzędników ds. podatków wskazują, że są to zawody tylko pośrednio związane z rachunkowością, gdyż głównym zadaniem osób je wykonujących jest egzekwowanie przestrzegania ustalonych przez

⁷⁰ <http://www.katalogzawodow.pl> (dostęp dn. 22.08.2013 r.)

przepisy państwowe zasad i uregulowań dotyczących należności z tytułu podatków, ceł i innych opłat.

Pracownicy biurowi

W grupie 4 Pracownicy biurowi zgrupowano zawody wymagające drugiego (gimnazjum, zasadnicza szkoła zawodowa, liceum profilowane lub ogólnokształcące) lub trzeciego (szkoła policealna lub technikum) poziomu kwalifikacji. Zgodnie z KZiS grupa ta obejmuje zawody wymagające wiedzy, umiejętności i doświadczenia niezbędnych do zapisywania, organizowania, przechowywania i wyszukiwania informacji, obliczania danych liczbowych, finansowych i statystycznych oraz wykonywania obowiązków wobec klientów, szczególnie związanych z operacjami pieniężnymi, organizowaniem podróży, informacjami i spotkaniami w zakresie biznesu.

W omawianej grupie, zawody A&A można znaleźć w grupie średniej 431 Pracownicy ds. finansowo-statystycznych (w grupie dużej 43 Pracownicy ds. finansowo-statystycznych i ewidencji materiałowej).

Do grupy zawodów A&A należy bezspornie zaliczyć wszystkie zawody ujęte w grupie elementarnej 4311 Pracownicy ds. rachunkowości i księgowości (tj. asystent ds. księgowości, fakturzystka i technik rachunkowości).

Zawód **asystent ds. księgowości** oraz **technik rachunkowości** (zawód szkolny) są objęte standardem zawodowym i zostały omówione w podrozdziale 2.2. opracowania. Natomiast osoba wykonująca zawód **fakturzystki** zwykle zatrudniona jest w dziale księgowości i stąd zaliczanie tego zawodu do rynku A&A.

Pośrednio z rynkiem A&A można wiązać zawód **pracownik obsługi płacowej** (jedyne zawód w grupie 4313 Pracownicy obsługi płacowej), którego związek z rynkiem A&A jest jednak na tyle luźny, że nie będzie brany pod uwagę w dalszych analizach.

Pozostałe zawody i stanowiska związane z rynkiem A&A

Poniżej zestawiono (Tabela 2.8.) stanowiska i zawody, inne niż opisane wyżej, które są związane z rynkiem A&A. Podzielono je na grupy według działów, w których zwykle stanowiska te są umiejscowione w strukturze organizacyjnej firm.

Tabela 2.8. Pozostałe zawody i stanowiska związane z rynkiem A&A⁷¹

Lp	Nazwa zawodu/ stanowiska	Charakterystyka
A. DZIAŁ KONTROLINGU		
1	Kontroler finansowy	stoi na czele działu kontrolingu, który odpowiada za dostarczanie kierownictwu firmy wiarygodnych informacji niezbędnych do podejmowania strategicznych decyzji; w mniejszych organizacjach samodzielne stanowisko, w większych ma charakter kierowniczy; w dużych organizacjach zakresem obowiązków przypomina stanowisko dyrektora finansowego; zakres odpowiedzialności: rachunkowość finansowa, raportowanie, kontroling; wymagania: od czterech do sześciu lat doświadczenia w firmie audytorskiej lub kilkuletnie na stanowisku specjalisty ds. kontrolingu, gruntowna wiedza z obszaru analizy finansowej, rachunkowości finansowej i zarządczej oraz doświadczenie i umiejętności zarządzania zespołem, preferowane posiadanie kwalifikacji zawodowych z dziedziny finansów.
2	Analitik finansowy	stanowisko w obszarze rachunkowości zarządczej, zatrudnienie większych jednostkach w dziale controllingu; zakres obowiązków: czynnie uczestniczy w przygotowaniu budżetu i kontroli jego realizacji, analiza rentowności produktu, regionu, kategorii itp., kontrola kosztów, współpraca z działem księgowości; wymagania: doświadczenie w dziale controllingu/ audycie/w dziale księgowości; wykształcenie wyższe najlepiej ekonomiczne, znajomość narzędzi rachunkowości zarządczej; zawód dla którego opracowano standard zawodowy specjalista do spraw finansów (analitik finansowy) (241204).
B. AUDYT WEWNĘTRZNY		
1	Audytór wewnętrz.	podstawowe stanowisko w dziale audytu wewnętrznego, którego zadania polegają na uczestnictwie w projektach audytorskich i wykonywaniu prac założonych w planie audytu; wymogi: zrozumienie celów organizacji, specyfiki ryzyka biznesowego, operacyjnego oraz finansowego, w którym działa firma, zewnętrznych uregulowań oraz różnych potrzeb reprezentowanych przez akcjonariuszy, zarząd i pracowników; zakres obowiązków: oprócz audytu operacyjnego, SOX, IT, określonego projektu, obejmuje audyt finansowy, tj. sprawdzenie czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz wewnętrzną polityką rachunkowości. W KZiS znajduje się zawód audytór (kod 242204), ale dotyczy zarówno audytora wewnętrznego, jak i zewnętrznego.

⁷¹ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Raport Goldman Recruitment Salary Survey 2013, <http://www.goldmanrecruitment.pl/public/ebooks/index.html> oraz <http://www.karierawfinansach.pl> (dostęp dn. 23.08.2013 r.).

Lp	Nazwa zawodu/ stanowiska	Charakterystyka
2	Manager ds. audytu wewnętrzn.	kierownicze stanowisko odpowiedzialne za ustalanie i wykonywanie planu audytów, występujące jedynie w dużych firmach o przychodach powyżej kilkuset milionów złotych rocznie oraz grupach kapitałowych działających w więcej niż jednym kraju; zakres odpowiedzialności: minimalizowanie występowania ryzyka wewnętrznego oraz zewnętrznego, zagrażającego funkcjonowaniu każdego przedsiębiorstwa; odpowiedzialność za wszystkie aspekty audytu wewnętrznego: finansowego, operacyjnego, IT oraz SOX; wymagania: przynajmniej sześćoletnie doświadczenie w firmie audytorskiej lub jako audytor wewnętrzny, praktyczna wiedza z zakresu funkcjonowania wszystkich istotnych procesów biznesowych, wiedza z zakresu zarządzania ryzykiem, predyspozycje do zarządzania zespołem.
C. AUDYT ZEWNĘTRZNY		
1	Konsultant w dziale audytu	zatrudnienie w firmie audytorskiej; konsultant wykonuje prace pod nadzorem starszego konsultanta; zakres obowiązków to m.in.: odpowiedzialność za badanie konkretnych elementów sprawozdania finansowego (np. środki trwałe, zapasy, należności, rezerwy), udział w inwentaryzacji zapasów lub środków trwałych przeprowadzanej przez klienta, sprawdzanie poprawności rachunkowej sporządzonych sprawozdań finansowych i raportu/opinii z badania; wymagania: studia wyższe, umiejętności analityczne, pracy w zespole, komunikatywność, gotowość do ciągłej nauki oraz pracy o charakterze zadaniowym.
2	Starszy konsultant w dziale audytu	pierwszy poziom stanowiska kierowniczego, na którym pracownik jest odpowiedzialny za samodzielne prowadzenie małych i średnich projektów oraz codzienny kontakt z klientem; zakres obowiązków: planowanie pracy w ramach prowadzonego projektu audytu, uwzględniając zakres badania, identyfikację rodzajów ryzyka, dobór narzędzi i procedur do badania, zarządzanie grupą konsultantów (najczęściej 1–4 osób) podczas projektu, przygotowywanie wstępnej wersji opinii i raportu z badania, listy proponowanych korekt oraz listu do zarządu; wymagania: minimum trzyletnie doświadczenie w firmie audytorskiej, dobrze widziane uprawnienia biegłego rewidenta lub inny uznany certyfikat finansowy, predyspozycje do zarządzania projektem oraz zespołem.
3	Supervisor	stanowiska kierownicze, związane z rynkiem A&A na których zwykle wymaga się kilkuletniego doświadczenia, uprawnień biegłego rewidenta, umiejętności „miękkich” i innych niezbędnych do kierowania projektami i ludźmi.
4	Manager w dziale audytu	
D. CENTRA BPO/SSC		
1	Accountant	stanowiska o występujące w centrach BPO/SSC (Business Process

Lp	Nazwa zawodu/ stanowiska	Charakterystyka
2	Senior accountant	Outsourcing/Shared Service Centres), którym przypisany jest specyficzny zakres obowiązków (w porównaniu do księgowych zatrudnionych bezpośrednio w firmach); Są to podstawowe stanowiska w centrach usług księgowych i osoby na nich zatrudnione mogą specjalizować się w jednym z trzech procesów księgowych: RTR, PTP, OTC. RTR (Record to Report) obejmuje: czynności związane z zamknięciem miesiąca i przygotowaniem sprawozdań finansowych/raportów okresowych, wykonywanie księgowania w księdze głównej, prowadzenie rejestru środków trwałych, rozliczeń międzyokresowych itp., uzgadnianie sald księgi głównej z dziennikami pomocniczymi (rozrachunki, magazyn, środki trwałe itp.), konsolidacja oraz potwierdzanie sald oraz transakcji w spółkach grupy. OTC (Order to Cash) obejmuje: księgowanie wyciągów bankowych i alokowanie płatności przychodzących, utrzymywanie kontaktu z odbiorcami (monitoring należności, uzgadnianie salda rozrachunków itp.), utrzymywanie kontaktu z pracownikami działu sprzedaży u klienta. PTP (Purchase to Pay) obejmuje: księgowanie faktur od dostawców i przygotowywanie płatności, utrzymywanie kontaktu z dostawcami (monitoring terminów płatności, uzgadnianie salda rozrachunków itp.), utrzymywanie kontaktu z pracownikami działu zakupów u klienta. Wymagania: właściwie tylko od księgowego odpowiedzialnego za proces RTR wymagana jest podstawowa wiedza z zakresu rachunkowości, od wszystkich natomiast wymaga się wykształcenia wyższego, znajomości języków obcych, umiejętności analitycznych i motywacji do rozwoju.
3	Process Manager	stanowisko kierownicze w firmach typu BPO/SSC, na których wymagana jest wiedza merytoryczna oraz umiejętność zarządzania zespołem, w przypadku dużych projektów Process Manager (PM) odpowiada za jeden proces (RTR, PTP, lub OTC) dla wielu lokalizacji/jednostek, jeżeli firma typu BPO/SSC prowadzi księgowość dla mniejszego podmiotu PM może odpowiadać kompleksowo za obsługę całego klienta; wymagania: wiedza merytoryczna dotycząca zasad pełnej księgowości, określonych zasad rachunkowości (np. IFRS, US GAAP) oraz doświadczenie w zarządzaniu dużymi zespołami ludzi (podwładnymi bezpośrednio i pośrednio), minimum sześcioletnie doświadczenie w firmie audytorskiej lub jako Team Leader/Transition Manager w strukturach BPO/SSC, dobrze widziane uprawnienia biegłego rewidenta lub inne uprawnienia zawodowe.
4	Team Leader	zarządzanie zespołem od kilku do nawet dwudziestu księgowych; zespół odpowiada najczęściej za jeden z trzech głównych procesów księgowych (RTR, PTP, OTC) dla jednego klienta centrum BPO/SSC; w niektórych centrach typu BPO/SSC odpowiada tylko za zarządzanie zespołem, a za kontrolę merytoryczną odpowiada SME (Subject Matter Expert);

Lp	Nazwa zawodu/ stanowiska	Charakterystyka
		wymagania: predyspozycje do zarządzania ludźmi, dobra wiedzy na temat procesu, za który jest odpowiedzialny, minimum dwuletnie doświadczenie na stanowisku samodzielnego specjalisty (np. Senior Accountant), znajomość co najmniej języka angielskiego.
E. KSIĘGOWOŚĆ FUNDUSZY		
1	Fund Accountant	podstawowe stanowiska w firmach zajmujących się księgowością funduszy; zakres obowiązków, to m.in.: obliczanie i raportowanie wartości aktywów netto jednostek funduszy inwestycyjnych obsługiwanych przez firmę na zlecenie klienta wewnętrznego lub zewnętrznego; księgowanie i monitorowanie kosztów funduszu; uzgodnienia kont oraz analiza w celu zapewnienia poprawnej wartości NAV; rozliczanie aktywów w związku z restrukturyzacją funduszu, monitorowanie sald gotówkowych, procesowanie transakcji księgowych, transferów gotówkowych, księgowanie odsetek i innych transakcji; wymagania: studia wyższe, umiejętności analityczne, biegła znajomość języka angielskiego.
2	Senior Fund Accountant	
3	Team leader	stoi na czele zespołu od kilku do kilkudziesięciu księgowych lub specjalistów zajmujących się wyceną w firmie odpowiedzialnej za księgowość funduszy (zespół ten odpowiada za prowadzenie księgowości funduszy dla klienta wewnętrznego lub klientów zewnętrznych oraz za proces wyceny); wymagania: predyspozycje do zarządzania ludźmi, obszerna wiedza na temat procesu, za który jest odpowiedzialny, minimum trzyletnie doświadczenie w podobnej firmie na stanowisku specjalisty w obszarze księgowości funduszu lub wycen.
F. BANKOWOŚĆ		
1	Analitik kredytowy	zawód ujęty w KZiS pod numerem 241302 - kluczowa rola w procesie podejmowania decyzji dotyczącej przyznawania i odnawiania finansowania lub innych produktów bankowych dla klienta biznesowego; zakres obowiązków: wydawanie rekomendacji na podstawie przeprowadzonej analizy, przy uwzględnieniu wielu czynników, w tym mierzalnych (m.in. bieżąca sytuacja finansowa, wewnętrzne wytyczne banku dotyczące ekspozycji na ryzyko, zabezpieczenie), jak i niemierzalnych (np. doświadczenie i potencjał zarządu, branża i otoczenie rynkowe); wymagania: gruntowna wiedza z obszaru analizy sprawozdań finansowych i rachunkowości oraz portfela produktów oferowanych przez bank, wykształcenie wyższe ekonomiczne, umiejętności analityczne oraz umiejętność pracy w zespole; zawód ujęty w KZiS pod numerem 241302.

2.5. Zawód księgowego w regulacjach prawnych wybranych krajów UE⁷²

W krajach UE, zgodnie z odpowiednimi dyrektywami, regulacji podlega jedynie zawód biegłego rewidenta. Zakres i obowiązki nakładane w Europie na biegłych rewidentów były do tej pory regulowane odmiennie do czasu wejścia w życie *Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dn. 17.05.2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych* (poprzedzała ją VIII dyrektywa UE), która wprowadziła wiele wspólnych, ujednoliconych rozwiązań dla wszystkich członków UE.

Zawód księgowego pozostaje na razie nieuregulowany, a poszczególne kraje określają mniej lub bardziej sformalizowane wymogi jego wykonywania. Każde z państw prezentuje inne podejście, co znajduje odzwierciedlenie w odmiennym statusie zawodu. W kilku krajach UE ścisłym regulacjom podlegają jedynie księgowi świadczący usługi na rzecz podmiotów trzecich (tj. wykonujący wolny zawód). W innych sprawy te unormowano poprzez nadanie odpowiednich uprawnień organizacjom zawodowym oraz uznanie przez państwo lub rynek wydawanych przez nie dyplomów i tytułów potwierdzających kwalifikacje.

Poniższej analizie poddano podejście do regulacji zawodu księgowego w dziewięciu krajach, a syntetyczne zestawienie cech zawodu zebrano w tabeli (Tabela 2.9).

Francja

Księgowi wykonujący wolny zawód (świadczący usługi księgowe na rzecz podmiotów trzecich) mają obowiązek należeć do organizacji zawodowej, tj. do Stowarzyszenia Dyplomowanych Księgowych (*Ordre des Experts Comptables*), która podlega nadzorowi Ministerstwa Finansów. Chcąc uzyskać prawo do świadczenia usług księgowych oraz tytuł dyplomowanego księgowego (*expert comptable*), dana osoba musi spełnić wiele wymogów. Prócz uzyskania odpowiedniego wykształcenia i odbycia praktyki zawodowej zdaje wieloetapowe egzaminy kończące się egzaminem dyplomowym. Kandydatów do zawodu dyplomowanego księgowego czeka 16 egzaminów pisemnych przeprowadzanych przez Ministerstwo Edukacji. Z niektórych z nich można zostać zwolnionym w zależności od posiadanego wykształcenia. Istotne jest, że organizacja członkowska skupiająca dyplomowanych księgowych nie może zajmować się kształceniem poprzedzającym uzyskanie kwalifikacji zawodowych. Tym niemniej ma możliwość wpływania na treść programów nauczania, a jej członkowie zasiadają w komisjach egzaminacyjnych. Organizacja członkowska odpowiada natomiast za ustawiczne doskonalenie zawodowe swoich członków po uzyskaniu przez nich dyplomu księgowego.

⁷² Podrozdział w większości oparto o informacje zawarte w opracowaniu przygotowanym na podstawie materiałów Działu współpracy z zagranicą Biura Zarządu Głównego SKWP: http://www.dk.skwp.pl/files/zg/dk/EU_regulacje.pdf (dostęp dn. 09.08.2013 r.).

Dyplomowani księgowi posiadają tak wysokie kwalifikacje, iż mogą wykonywać zawód biegłego rewidenta zaledwie po spełnieniu wymogu odbycia praktyki zawodowej i zdaniu egzaminu z zakresu badania sprawozdań finansowych. Należy podkreślić, iż księgowi zatrudnieni w firmach i w organizacjach (tj. na umowę o pracę) nie mają jakiegokolwiek uznanego statusu i nie mogą posługiwać się tytułem dyplomowanego księgowego. Co więcej, dyplomowany biegły księgowy, który nie zamierza dalej wykonywać wolnego zawodu i decyduje się na podjęcie pracy w firmie (niebędącej firmą księgową), jest zobligowany do rezygnacji z przynależności do organizacji członkowskiej. Wynika to z zapisu w kodeksie etyki, który przewiduje, że dochody dyplomowanego księgowego uzyskiwane z jednego źródła nie powinny przekraczać 15%.

W rejestrze organizacji zawodowej, tj. *Ordre des Experts Comptables*, znajdują się nie tylko osoby fizyczne, ale także firmy księgowe (w formie spółek cywilnych, spółek z o.o. i spółek akcyjnych). Możliwość zarejestrowania w nim firmy księgowej zależy od tego, jaka część kapitału i prawa głosu przypada w udziale dyplomowanym księgowym. W spółce cywilnej wszyscy partnerzy muszą być dyplomowanymi księgowymi, w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością 3/4 kapitału i prawa głosu powinno należeć do biegłych księgowych.

Norwegia

Do pewnego stopnia analogiczne jak we Francji rozwiązania funkcjonują w Norwegii. Tu również uregulowaniu podlega zawód księgowy, który świadczy usługi na rzecz stron trzecich (tj. wykonuje wolny zawód). Jednakże osoby te (dyplomowani księgowi) nie mają obowiązku przynależności do organizacji zawodowej. Ich działalność reguluje ustawa o księgowych świadczących usługi zewnętrzne, która weszła w życie w 1993 r. Określa ich obowiązki w zakresie dotyczącym wiedzy i wykształcenia, doświadczenia zawodowego, zasad wykonywania zawodu zgodnie z przepisami i regulacjami, kontynuacji nauki po zdobyciu uprawnień oraz nadzoru i sankcji. Nadzór nad księgowymi, ale również nad firmami zajmującymi się świadczeniem usług księgowych na rzecz stron trzecich, sprawuje organ nadzoru finansowego (*Kredittilsynet*). Ponadto nadzoruje on biegłych rewidentów, a także banki, zakłady ubezpieczeniowe, rynki kapitałowe i urzędy skarbowe. Organ nadzoru finansowego odpowiada również za certyfikację oraz rejestrację księgowych i firm księgowych. Co ciekawe, prawo do świadczenia usług księgowych i uzyskany certyfikat nie jest nadawany księgowym na czas nieograniczony, ale podlega odnowieniu po 5 latach. Odnowienie certyfikatu wymaga od księgowego odbycia 16 dni szkoleń oraz przepracowania przynajmniej 2000 godzin w ciągu okresu objętego autoryzacją. Firmy księgowe, aby uzyskać autoryzację mają obowiązek wpisania się do rejestru, prowadzonego przez organ nadzoru finansowego, ich kierownik musi posiadać tytuł dyplomowanego księgowego, sytuacja finansowa firmy powinna wzbudzać zaufanie, a jej siedziba mieścić się na obszarze Norwegii. Na mocy niedawnego porozumienia, zawartego między organem nadzoru finansowego (*Kredittilsynet*) i Stowarzyszeniem Księgowych Norwegii (*NARF*), kontrola wewnętrzna i nadzór nad dyplomowanymi księgowymi należącymi do *NARF* pozostaje w gestii samej organizacji zawodowej. Tym niemniej wszelkie wyniki kontroli muszą być przedkładane w

Kredittilsynet, który ponadto ma wgląd w założenia, treść i system kontroli przeprowadzanych przez *NARF*.

Włochy

Osoby świadczące usługi księgowe na rzecz stron trzecich i legitymujące się zastrzeżonym tytułem zawodowym (*dottore commercialista* lub *esperto contabile*) mają obowiązek posiadania wykształcenia uniwersyteckiego (minimum trzy lata w przypadku *esperto contabile* lub pięć lat w przypadku *dottore commercialista*), uzupełnionego trzyletnią praktyką zawodową. Funkcjonują zatem dwa tytuły zawodowe, z którymi wiąże się świadczenie innego rodzaju usług. *Esperto contabile* zajmuje się prowadzeniem ksiąg i płatami, zeznaniami podatkowymi, oceną działalności zgodnej z wymogami prawa oraz rewizją finansową. *Dottore commercialista* może wykonywać wszystkie czynności właściwe dla *esperto contabile*, a ponadto ma prawo przeprowadzania wyceny przedsiębiorstw, doradzania jednostce w związku z opracowaniem przez nią obligatoryjnych planów gospodarczych, dokonywania oceny biznesplanów w celu uzyskania finansowania, reprezentowania firmy przed sądami w sprawach dotyczących podatków, bycia syndykiem masy upadłościowej. Kandydat, ubiegający się o prawo do usługowego prowadzenia ksiąg, musi zdać egzamin państwowy. Trzy elementy, tj. odpowiednie wykształcenie, trzyletnia praktyka zawodowa i zdany egzamin państwowy, upoważniają daną osobę do wykonywania zawodu księgowego, z czym wiąże się ponadto obowiązek przynależności do którejś z organizacji zawodowych nadzorowanych przez Ministerstwo Sprawiedliwości. We Włoszech, podobnie jak we Francji, ten sam egzamin państwowy, który zdają kandydaci na dyplomowanych biegłych księgowych, upoważnia do ubiegania się o wpis na listę biegłych rewidentów pod warunkiem odbycia praktyki zawodowej w dziedzinie rewizji finansowej. Jeżeli trzyletnia praktyka dotyczy zarówno rachunkowości, jak i badania, tj. przebiega u osoby będącej biegłym księgowym i biegłym rewidentem, księgowy ma prawo do wpisu w dwóch rejestrach, tj. biegłych księgowych i biegłych rewidentów. We Włoszech tylko *dottore commercialista* wykonujący wolny zawód jest objęty obowiązkiem ustawicznego szkolenia zawodowego i podlega nadzorowi oraz kontroli sprawowanej przez lokalne oddziały, skupiające zarejestrowanych księgowych (liczące minimum 200 przedstawicieli zawodu). Oddziały, nad którymi nadzór sprawuje Ministerstwo Sprawiedliwości, mają status niezależnych organów publicznych odpowiedzialnych za nadzorowanie przedstawicieli zawodu, utrzymywanie rejestru, procedury dyscyplinarne, ustawiczny rozwój zawodowy, działania administracyjne etc. We Włoszech rola księgowego jest bardzo znacząca i nie sprowadza się jedynie do wykonywania czynności typowo księgowych, ale pełni on często rolę doradcy jednostek gospodarczych, szczególnie małych i średnich przedsiębiorstw. Należy pamiętać, że w tym kraju nie ma zakazu świadczenia usług księgowych przez osoby, które nie posiadają kierunkowego wykształcenia, nie odbyły praktyki i nie zdały egzaminu państwowego. Nie mogą one wprawdzie posługiwać się wymienionymi zastrzeżonymi tytułami zawodowymi, ale mają prawo działać na rynku usług księgowych i walczyć o klienta. Sam rynek decyduje o tym, kto zostanie uznany za wiarygodnego praktyka.

Wielka Brytania

Decyzje o kształcie wykonywania zawodu przez księgowych leżą wyłącznie w gestii sześciu organizacji zawodowych działających na terenie Wielkiej Brytanii. System ten jest odmienny od kontynentalnego, który w klasycznej formie można zaobserwować we Francji i we Włoszech. Rząd brytyjski nie ingeruje w działalność zawodową księgowych i polega na organizacjach zawodowych w określaniu i utrzymywaniu wysokich standardów postępowania oraz jakości pracy zrzeszonych przez nie członków. Innymi słowy, zawód księgowy jest nieuregulowane z wyjątkiem czterech obszarów, które dotyczą: doradztwa inwestycyjnego, postępowania upadłościowego, rewizji finansowej i prania pieniędzy. Znakomita większość księgowych, zarówno tych świadczących usługi zewnętrzne, jak i tych zatrudnionych w firmach (w przemyśle, handlu, czy też w sektorze publicznym), przynależy do organizacji zawodowych obligujących ich swymi wewnętrznymi przepisami do spełnienia określonych wymogów w zakresie posiadanego wykształcenia, umiejętności zawodowych, obowiązkowego doskonalenia wiedzy etc. Jednostki zatrudniające księgowych na etacie, bądź też korzystające z zewnętrznych usług prowadzenia ksiąg, mają pewność co do jakości pracy potwierdzonej przynależnością danego przedstawiciela zawodu do określonej uznanej organizacji zawodowej. Księgowi niezrzeszeni i nie objęci jakimikolwiek obowiązkami, wynikającymi z przynależności do struktur organizacji księgowych, stanowią mniejszość. Wykonywanie przez nich usług księgowych nie jest prawnie zakazane, dlatego tylko od firmy zależy, czy chce ponieść ryzyko zatrudnienia tego rodzaju praktyków księgowych.

Węgry

Zgodnie z rozporządzeniem rządowym z 5 maja 2002 r. każda osoba, odpowiadająca za sporządzanie sprawozdań finansowych w firmie lub świadcząca usługi księgowe na rzecz stron trzecich, jest zobligowana do posiadania wydawanego przez Ministerstwo Finansów certyfikatu „dyplomowanego księgowego”⁷³. Można zatem stwierdzić, iż na Węgrzech wprowadzono rozwiązanie postulowane przez SKwP, aby prawnie określić funkcję głównego księgowego jako osoby, która ponosi odpowiedzialność za rachunkowość jednostki.

Hiszpania

W Hiszpanii zawód księgowy nie podlega regulacji. W związku z tym nie są wymagane uprawnienia do świadczenia usług księgowych, jak również nie posiadają certyfikatów księgowi zatrudniani w przedsiębiorstwach. Natomiast regulacją objęci są biegli rewidenci. Za nadawanie uprawnień i regulację odpowiedzialna jest organizacja rządowa – Instytut Księgowych i Audytorów (ICAC). Audytorów zrzesza Izba Audytorów Ekonomistów (ROAC). Aby zostać jej członkiem należy wykazać się praktyczną i teoretyczną wiedzą, zgodnie z odpowiednimi przepisami prawnymi dotyczącymi audytu. Unormowania te, bazując na zapisach VIII dyrektywy, regulują również zagadnienia związane z członkostwem w organizacji. Natomiast by zostać przyjętym do Izby Biegłych Audytorów (REA) należy

⁷³ Raport dotyczący przestrzegania standardów i kodeksów. Rachunkowość i rewizja finansowa. Oprac. Bank Światowy, 2004 r.

posiadać tytuł magistra ekonomii i być członkiem *ROAC*. Organizacje te wspólnie z *ICAC* prowadzą programy doskonalenia zawodowego. Instytut Księgowych i Audytorów jest również organem nadzoru jakości świadczonych usług. Przesłanie do *ICAC* informacji o niewłaściwym ich poziomie może skutkować sankcjami.

Holandia

W Holandii profesja księgowego podlega regulacji. Odpowiedzialny za nią i za nadawanie uprawnień jest Holenderski Instytut Biegłych Księgowych (NBA - Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants), który powstał 1 stycznia 2013 r. w wyniku połączenia Stowarzyszenia Księgowych Doradców Administracyjnych Holandii (*NOvAA*) oraz Królewskiego Instytut Biegłych Księgowych Królestwa Niderlandów (*NIVRA*)⁷⁴. NBA jest organem zawodowym dla księgowych składającym się z szerokiej, zróżnicowanej grupy zawodowej z ponad 20.000 profesjonalistów pracujących w praktyce rachunkowości publicznej, w agencjach rządowych, jak audytorów wewnętrznych lub zarządzania organizacją. W Holandii nie są natomiast wymagane uprawnienia do świadczenia usług księgowych. Certyfikacji podlegają jedynie niezależni księgowi, którzy podpisują raport z badania. Od osób zatrudnionych w jednostkach gospodarczych wymaga się wykształcenia księgowego oraz członkostwa w NBA (wcześniej w *NOvAA* lub w *NIVRA*). Aby przystąpić do organizacji księgowy musi wykazać się odpowiednim wykształceniem i trzyletnią praktyką oraz niekaralnością, jeśli kandydatem jest firma – nie może znajdować się w stanie upadłości lub bankructwa. Organizacja zreszającą nadzoruje jakość pracy swoich członków, jak również wymaga od nich obowiązkowo doksztalcenia. Każdy ma obowiązek przeszkolić się w wymiarze 40 godzin rocznie, z możliwością odbycia tylko 20 godzin szkoleń rocznie pod warunkiem jednak, że w ciągu trzech lat suma godzin szkoleniowych wyniesie 120.

Niemcy

W Niemczech regulacja profesji księgowego (zgodnie z ustawą o doradztwie podatkowym) zależy od zakresu wykonywanych czynności. Niektóre działania związane z rachunkowością zostały zarezerwowane dla doradców podatkowych, w tym ustalanie planu kont i sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych. Księgowość i operacje księgowe mogą być prowadzone przez dowolną osobę, która ukończyła odpowiedni kurs lub posiada określone kwalifikacje oraz ma co najmniej 3-letnie doświadczenie zawodowe w księgowości. Natomiast wykonywanie prostych operacji księgowych nie wymaga jakichkolwiek kwalifikacji i certyfikatów. W Niemczech księgowi nie mają organizacji zawodowej odpowiedzialnej za regulację zawodu. Natomiast doradcy podatkowi podlegają obowiązkowemu członkostwu w regionalnych izbach podatkowych – korporacjach publicznych odpowiedzialnych za mianowanie doradców podatkowych. Nadzór nad nimi pełni Izba Podatkowa. Członkiem izby regionalnej może zostać osoba posiadająca tytuł doradcy podatkowego lub firma świadcząca usługi doradcze z zakresu podatków. Nie ma natomiast obowiązku doksztalcenia.

⁷⁴ <http://www.nba.nl/Site/English/>, dostęp dn. 12.03.2014 r.

Szwecja

Księgowi w Szwecji podlegają nadzorowi organizacji rządowej, którą jest Rada Nadzoru nad Księgowymi. Natomiast nie jest objęte regulacją usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Również księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych nie podlegają certyfikacji. Nie oznacza to jednak, że nie istnieje nadzór nad jakością świadczonych usług. W przypadku zastrzeżeń, co do ich poziomu, sporządzany jest raport do Rady Nadzoru nad Księgowymi. Od księgowych, którzy chcą należeć do organizacji, wymagany jest certyfikat księgowego wydany przez Radę Nadzoru nad Księgowymi. Nie są prowadzone programy doskonalenia zawodowego. Ważne natomiast jest, że księgowi nie mogą prowadzić działalności wspólnie z osobami reprezentującymi inne zawody, jak np. prawnicy. Zakaz wielodyscyplinarnego partnerstwa uznał i zaakceptował Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie *Nova*.

W Stanach Zjednoczonych certyfikaty zawodu księgowego (dyplomowanego) mają prawo wydawać uczelnie wyższe, a ponadto certyfikaty uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nadaje AICPA - Amerykański Instytut Dyplomowanych Księgowych⁷⁵.

Tabela 2.9. Zawód księgowego w wybranych krajowych regulacjach państw UE⁷⁶

FRANCJA	
Zawód	Dyplomowany księgowy
Wymagane wykształcenie	TAK
Praktyka	Wymagana
Egzaminy	Wymagane
Przynależność do organizacji zawodowej	Wymagana
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Stowarzyszenie Dyplomowanych Księgowych (SDK), pod nadzorem Ministerstwa Finansów
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Wymagane
Rejestr zawodu	Istnieje (SDK)
Usługowe prowadzenie ksiąg	Uprawnieni tylko dyplomow. księgowi
Inne	Brak możliwości zatrudnienia na etacie (utrata prawa do zawodu); Możliwość łatwego zdobycia kwalifikacji biegłego rewidenta (praktyka + egzamin z rewizji)
NORWEGIA	
Zawód	Dyplomowany księgowy
Wymagane wykształcenie	TAK
Praktyka	Wymagana

⁷⁵ <http://www.dk.skwp.pl/Certyfikacja,prezentacja,5877.html>, dostęp z dn. 14.08.2013 r.

⁷⁶ Źródło: Opracowanie własne.

Egzaminy	Wymagane	
Przynależność do organizacji zawodowej	Nie obowiązkowa	
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Organ nadzoru finansowego (Kredittilsynet), a dla zrzeszonych Stowarzyszenie – NARF (Stowarzyszenie Księgowych Norwegii), pod nadzorem Kredittilsynet	
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Wymagane	
Rejestr zawodu	Istnieje (Kredittilsynet)	
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak danych	
Inne	Konieczność odnawiania certyfikatu co 5 lat (określona min. ilość godzin pracy i szkoleń)	
WŁOCHY		
Zawód	Dyplomowany księgowy	Ekspert księgowości
Wymagane wykształcenie	TAK	TAK
Praktyka	Wymagana	Wymagana
Egzaminy	Przy ubieganiu się o prawo do usługowego prowadzenia ksiąg – egzamin państwowy	
Przynależność do organizacji zawodowej	Wymagana	
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Organizacja zawodowa, pod nadzorem Ministerstwa Sprawiedliwości	
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Wymagane	Brak wymogu
Rejestr zawodu	Członkostwo w lokalnym oddziale niezależnego organu publicznego, pod nadzorem MS (dotyczy tylko dypl. księgowego)	-
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak specjalnych uprawnień	
Inne	Zakres czynności dyplom. księgowego szerszy od eksperta o: wycenę przeds., doradzanie ws. planów gospodarczych, ocenę biznesplanów, reprezentowanie firmy przed sądami w sprawach dot. podatków, możliwość bycia syndykiem; Możliwość łatwego zdobycia kwalifikacji biegłego rewidenta (praktyka w rewizji)	
WIELKA BRYTANIA		
Zawód	Księgowy	
Wymagane wykształcenie	Dla zrzeszonych - zależne od organizacji	
Praktyka	Dla zrzeszonych - zależna od organizacji	

Egzaminy	Dla zrzeszonych - zależny od organizacji
Przynależność do organizacji zawodowej	Nie obowiązkowa, ale większość należy do jednej z 6 organizacji
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Brak nadzoru rządowego, tylko nadzór prywatnych organizacji zawodowych
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Dla zrzeszonych - zależne od organizacji
Rejestr zawodu	Brak (członkostwo w organizacji)
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak specjalnych uprawnień
Inne	Zawód księgowego nieuregulowany z wyjątk.: doradztwa inwestycyjnego, postępowania upadłościow., rewizji finansowej i prania pieniędzy
WĘGRY	
Zawód	Dyplomowany księgowy
Wymagane wykształcenie	Brak danych
Praktyka	Brak danych
Egzaminy	Brak danych
Przynależność do organizacji zawodowej	Brak danych
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Ministerstwo Finansów (MF)
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Brak danych
Rejestr zawodu	Istnieje (MF)
Usługowe prowadzenie ksiąg	Uprawnieni tylko dyplomow. księgowi
Inne	-
HISZPANIA	
Zawód	Księgowy
Wymagane wykształcenie	Brak wymogu
Praktyka	Brak wymogu
Egzaminy	Brak wymogu
Przynależność do organizacji zawodowej	Brak wymogu
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Instytut Księgowych i Audytorów (ICAC) – org. rządowa
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Brak wymogu
Rejestr zawodu	Brak wymogu
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak specjalnych uprawnień
Inne	-

HOLANDIA		
Zawód	Księgowy	
Wymagane wykształcenie	TAK	
Praktyka	Wymagana	
Egzaminy	Brak danych	
Przynależność do organizacji zawodowej	Wymagana	
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Holenderski Instytut Biegłych Księgowych (NBA)	
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Wymagane	
Rejestr zawodu	Brak danych	
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak specjalnych uprawnień, certyfikacji podlegają tylko księgowi podpisujący raport z badania	
Inne	Wymóg niekaralności	
NIEMCY		
Zawód	Doradca podatkowy	Księgowy
Wymagane wykształcenie	TAK	TAK
Praktyka	Brak danych	Wymagana
Egzaminy	Brak danych	
Przynależność do organizacji zawodowej	Wymagana	Brak organizacji zawodowej
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Regionalna Izba Podatkowa, pod nadzorem Izby Podatkowej	
Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Brak wymogu	
Rejestr zawodu	Brak danych	
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak danych	
Inne	Sporządzanie planu kont i sprawozdań finansowych zarezerwowane dla doradców podatkowych	
SZWECJA		
Zawód	Księgowy	
Wymagane wykształcenie	Brak danych	
Praktyka	Brak danych	
Egzaminy	Brak danych	
Przynależność do organizacji zawodowej	Nie obowiązkowa, ale w razie przynależności wymagany certyfikat	
Rodzaj nadzoru nad zawodem	Rada Nadzoru nad Księgowymi	

Ustawiczne doskonalenie zawodowe	Brak wymogu
Rejestr zawodu	Brak danych
Usługowe prowadzenie ksiąg	Brak specjalnych uprawnień
Inne	Zakaz prowadzenia działalności wspólnie z osobami reprezentującymi inne zawody, jak np. prawnicy

2.6. Wnioski

Profesja księgowego nie ma jednej definicji i nie jest jednorodna. Składa się na nią wiele zawodów ujętych w stosowanej na rynku pracy Klasyfikacji zawodów i specjalności wymagających różnych kompetencji, odpowiedzialności, wykształcenia.

Z przeanalizowanych dokumentów, raportów, klasyfikacji wyłania się nieprecyzyjny, niejednorodny obraz profesji A&A. Wynika to z faktu, że klasyfikacja zawodów i specjalności stosowana na rynku pracy, która ma być bazą dla wszelkich analiz i statystyk nie oddaje w pełni skomplikowanej i turbulentnej rzeczywistości gospodarczej. Jest ona w wielu miejscach zbyt szczegółowa (np. wyodrębniono zawód fakturzystki), a w innych zbyt ogólna (np. brak uszczegółowienia zawodu audytor, który może zajmować się różnymi obszarami kontroli zarówno zewnętrznej jak i wewnętrznej). Pożądane byłoby ujednolicenie stopnia szczegółowości zawodów i specjalności na poszczególnych poziomach klasyfikacji. Dla porównania w Międzynarodowym Standardzie Klasyfikacji Zawodów ISCO-08 wszyscy Specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości, dla których w polskiej KZiS wyodrębniono 6 zawodów, są ujęci w jednolitej grupie *Accountants*⁷⁷, a Pracowników do spraw rachunkowości i księgowości (w polskiej KZiS wyodrębnione 3 zawody) ujęto w jednolitej grupie *Accounting and bookkeeping clerks*.

Zdarza się, że nazwy zawodów i specjalności według polskiej KZiS nie pokrywają się z nazwami stanowisk stosowanych w przedsiębiorstwach i instytucjach. Przykładowo osoba księgowego może zostać przypisana zarówno do zawodu specjalista ds. rachunkowości (grupa 2 KZiS), księgowy (grupa 3 KZiS), czy asystent ds. księgowości (grupa 4 KZiS).

Nieprecyzyjne są same nazwy zawodów KZiS, jak też brakuje opisu poszczególnych zawodów. Istniejące standardy kwalifikacji zawodowych, które mogą być pomocne we właściwym rozgraniczeniu zakresu kompetencji poszczególnych zawodów, odnoszą się jedynie do kilku zawodów A&A, a ponadto tworzone były na podstawie nieaktualnej już klasyfikacji zawodów

⁷⁷ W ocenie przeprowadzających poniższe badanie, tak syntetyczne ujęcie wszystkich specjalistów ds. rachunkowości w jednej grupie byłoby zbyt ogólne, natomiast należy się zastanowić nad obecnym podziałem i wprowadzić nazwy zawodów, które bardziej przejrzyste i kompleksowo odzwierciedlałyby rzeczywistość rynku pracy. Jednym z możliwych rozwiązań mogłoby być wydzielenie dwóch zawodów: specjalisty ds. rachunkowości finansowej i specjalisty ds. rachunkowości zarządczej i controllingu.

i specjalności. Warto zwrócić uwagę, że nazwy zawodów nie oddają często istoty czynności wykonywanych przez osobę zatrudnioną na danym stanowisku pracy (np. pracownik obsługi płacowej równie dobrze może zajmować się tylko wąsko pojętym naliczaniem wynagrodzeń, jak też szeroko pojętą rachunkowością zarobkową). Kolejnym problemem rzutującym na wiarygodność statystyk opartych na KZiS, co jednocześnie przesądza o ograniczonej jej przydatności, są sytuacje zatrudniania pracownika na innym, niż wynikałoby to z zakresu wykonywanych przez niego czynności, z powodu wymogów formalnych różnego rodzaju projektów unijnych i innych form wsparcia tworzenia miejsc pracy. Z wymienionych wyżej powodów trudno oczekiwać rzetelnej informacji opartej na obecnie obowiązującej KZiS. Należy mieć na uwadze, że zgodnie z informacjami zawartymi na stronie internetowej MPiPS, trwają prace nad opracowywaniem kolejnej wersji klasyfikacji zawodów i specjalności⁷⁸.

Z uwagi na różnorodność umiejętności, kwalifikacji, zakresu obowiązków, nie ma możliwości opracowania jednej uniwersalnej definicji księgowego. Były i są podejmowane próby jej określenia. W Polsce źródłem takiej definicji jest *Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*. W Kodeksie wyjaśnione zostało pojęcie osoby zajmującej się rachunkowością. Jest to „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”⁷⁹.

Na arenie międzynarodowej również toczy się dyskusja nad znaczeniem zawodu księgowego oraz jego definicją. Szczególną w niej rolę odgrywa Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Według obecnie obowiązującej definicji określonej w Kodeksie Etyki Zawodowych Księgowych zawodowego księgowego określa się jako osobę będącą członkiem organizacji członkowskiej IFAC, w tym biegłego rewidenta⁸⁰. Definicja ta wykorzystywana jest w różnych innych dokumentach Komitetów i Rad IFAC.

Potrzeba zweryfikowania pojęcia zawodowego księgowego wynika m.in. z mylącego charakteru obecnej definicji, kojarzenia zawodowego księgowego jedynie z audytorem. Definicja niewłaściwie przedstawia także rolę i funkcje zawodowego księgowego oraz sugeruje możliwość regulowania zawodu księgowego przez IFAC⁸¹. Trwają zatem dyskusje i prace nad nową definicją, które zostały podzielone na kilka etapów. Została ona podzielona na trzy poziomy. Pierwszy, najwyższy wyjaśnia kim jest zawodowy księgowy. Kolejny, drugi poziom rozpatruje zawód księgowego poprzez czynności, które wykonuje. Trzeci poziom definicji ma charakter opcjonalny i uzależniony jest od warunków w danym kraju. Podkreśla

⁷⁸<http://www.mpips.gov.pl/praca/programy-i-projekty/inne-programy-i-raporty-z-badan/inne/rojektanalizazawodwystupujcynarynkupraciopracowanieprojektuaktualizacijklasyfikacijzawodwispecjalnoci/> (dostęp dn. 28.08.2013 r.).

⁷⁹ Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości, SKwP Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2012 (wydanie drugie), s. 14, http://www.skwp.pl/files/zg/kodeks_etyki/kodeks_zawodowej.pdf (dostęp dn. 18.08.2013 r.).

⁸⁰ Kodeks etyki zawodowych księgowych, Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych Rachunkowości, lipiec 2009, s. 106 http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/uchwały/uchwała_4249-60-2011_Kodeks_IFAC.pdf (dostęp dn. 22.08.2013 r.).

⁸¹ A. Kamela-Sowińska, Nowa definicja zawodowego księgowego, „Rachunkowość” Nr 4/2013, s. 2.

on niejednorodność zawodu poprzez możliwość uzupełnienia definicji o podział księgowych według różnych kryteriów (według posiadanych umiejętności, rodzaju obowiązków, itp.).⁸²

Zgodnie z powyższymi założeniami proponuje się następującą definicję: „Zawodowy księgowy jest to osoba biegła w dziedzinie rachunkowości, o udokumentowanej wiedzy i doświadczeniu praktycznym, która:

- posiada odpowiednie kompetencje i stale je podwyższa,
- przestrzega kodeksu etycznego,
- podtrzymuje wysokie standardy zawodowe,
- podlega nadzorowi organizacji zawodowej lub innego organu regulującego”.

Powyższa definicja obejmuje dwa ww. poziomy. Komitety i Rady IFAC mogą same rozważyć celowość uzupełnienia definicji o zdanie nawiązujące do trzeciego poziomu: *„Wśród zawodowych księgowych można wyróżnić podgrupy ze względu na: posiadane umiejętności, wypełniane obowiązki lub rodzaj świadczonych usług.”*

Warto zwrócić uwagę również na to, jakie implikacje niesie ze sobą nowa definicja zawodowego księgowego. Jedną z nich jest to, iż nie obejmuje ona swym zakresem wszystkich osób pracujących w rachunkowości, co jest niekiedy rozbieżne z powszechnym rozumieniem tego terminu. W myśl nowej definicji zawodowym księgowym nie jest np. osoba, która nie jest w danym momencie związana z organizacją zawodową i nie podlega kontroli innego organu pomimo pracy w zawodzie księgowego.⁸³ Chociaż końcowej wersji definicji nadal brakuje (obecnie grupa robocza zebrała komentarze i opinie), ostateczny jej kształt w istotny sposób wpłynie także na sposób definiowania księgowego w Polsce choćby z racji członkostwa KIBR oraz SKwP w IFAC. Jednak z punktu widzenia analizy będącej przedmiotem niniejszego raportu, proponowana definicja nie daje rozwiązania problemów określenia zakresu profesji A&A.

Księgowy to jeden z najstarszych zawodów. Obszerność, stopień trudności zagadnień którymi się zajmuje księgowy oraz niezbędny do właściwego wykonywania zawodu poziom umiejętności powodują, że stereotyp nudnego, nieatrakcyjnego i żmudnego zawodu odchodzi w niepamięć. Obecnie bycie księgowym nie oznacza wyłącznie zatrudnienia na etacie firmy (dowolnej branży), można założyć własną firmę świadczącą usługi A&A bądź pracować w biurze rachunkowym i tym samym świadczyć usługi na zasadzie outsourcingu.

Wymagania co do umiejętności i wiedzy zależą od miejsca pracy: im wyżej stanowisko umieszczone w strukturze organizacyjnej i im większa jednostka, tym wymagania są wyższe. Jednocześnie wysokie umiejętności i szeroką wiedzę powinni posiadać księgowi zatrudnieni w firmach niewielkich, gdzie niejednokrotnie jedna osoba odpowiedzialna jest za

⁸² A Proposed Definition of ‘Professional Accountant’ A Staff Paper Prepared for Consultation, January 2011, ss. 6-8, http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/5890_0.pdf (dostęp dn. 23.08.2013 r.).

⁸³ A. Kamela-Sowińska, Nowa definicja zawodowego księgowego, „Rachunkowość” Nr 4/2013, s. 6.

sprawozdawczość finansową, sprawy kadrowo-płacowe, jak i sporządzanie raportów dla zarządu. Niezależnie od zawodu i stanowiska, jednym z ważniejszych wymogów właściwej realizacji obowiązków jest doświadczenie praktyczne.

3. ŚCIEŻKI EDUKACYJNE ZAWODU KSIĘGOWEGO

3.1. Informacje wprowadzające

W niniejszym rozdziale zostaną omówione formalne i pozaformalne formy kształcenia księgowych. W kolejnych podrozdziałach charakteryzowane zostaną: zawodowe szkolnictwo ponadgimnazjalne, szkolnictwo wyższe (w tym podyplomowe) oraz pozaformalne formy kształcenia (tj. certyfikacja zawodowa w obszarze rachunkowości z wyłączeniem zasad zdobywania kwalifikacji dla zawodów regulowanych, które zostały omówione w podrozdziale 2.3.).

W Polsce każdy ma prawo do nauki, która jest obowiązkowa do 18 roku życia, jednakże status instytucji obowiązkowych mają jedynie szkoła podstawowa i gimnazjum⁸⁴. W szkołach publicznych nauka w zakresie ramowych planów nauczania jest bezpłatna. Stan organizacyjny ustroju szkolnego regulowany jest przez przepisy ustawy o systemie oświaty⁸⁵ oraz zasady wdrażania nowego systemu edukacji, które reguluje ustawa: przepisy wprowadzające reformę ustroju szkolnego⁸⁶.

W pierwszym etapie wdrażania reformy systemu oświaty wprowadzono sześciolletnią szkołę podstawową i trzyletnie gimnazjum natomiast w drugim jej etapie, tj. od roku szkolnego 2002/2003 zaczęły funkcjonować szkoły ponadgimnazjalne: dwu-, trzyletnie zasadnicze szkoły zawodowe, trzyletnie licea ogólnokształcące, trzyletnie licea profilowane oraz czteroletnie technika. Od roku szkolnego 2004/2005 zaczęły z kolei funkcjonować nowe typy szkół działające na podbudowie zasadniczych szkół zawodowych, czyli dwuletnie uzupełniające licea ogólnokształcące i trzyletnie technika uzupełniające. Po uzyskaniu świadectwa maturalnego zarówno młodzież jak i dorośli mogą kontynuować dalej swoją edukację w dwu, dwu i pół letnich szkołach policealnych lub na poziomie szkolnictwa wyższego. Obrazowo system szkolnictwa w Polsce został przedstawiony na rysunku (Rysunek 3.1).

Polski system oświaty i wychowania obejmuje dzieci i młodzież w wieku od 3 do 21 roku życia. Dolna granica to początek wieku przedszkolnego, górna - to teoretyczny wiek ukończenia edukacji na poziomie ponadgimnazjalnym. Górna granica może być przekroczona z powodu trudności edukacyjnych związanych z powtarzaniem klasy, lub też po wybraniu opcji kształcenia w systemie zasadniczej szkoły zawodowej i kontynuowania nauki w

⁸⁴ Art. 70, ust. 1, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04.1997 r. (Dz. U. 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

⁸⁵ Ustawa z dnia 7.09.1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572 z późn. zm.).

⁸⁶ Ustawa z dnia 8.01.1999 r. – Przepisy wprowadzające reformę ustroju szkolnego (Dz. U. z 1999 r., nr 12, poz. 96 z późn. zm.).

uzupełniającym liceum ogólnokształcącym lub technikum, w celu uzyskania świadectwa dojrzałości.

3.2. Szkolnictwo ponadgimnazjalne⁸⁷

Okres nauki w szkole gimnazjalnej, biorąc pod uwagę jej dalszą drogę edukacyjno-zawodową, jest niezwykle istotny dla młodzieży. To właśnie w gimnazjum podejmowane są decyzje związane zarówno z wyborem dalszej ścieżki edukacyjnej jak również z wyborem zawodu, co dla młodzieży jest często trudnym przedsięwzięciem i poważnym życiowym wyzwaniem. Jeśli chce kształcić się w jakimś konkretnym zawodzie musi dokonać wyboru szkoły: zasadnicza szkoła zawodowa czy technikum. Jeśli zaś bardziej ogólnie to decyduje się na liceum lub liceum profilowane. Wybór dalszego etapu kształcenia w założeniu powinien być dopasowany do zainteresowań, aspiracji, potrzeb i możliwości, przy jednoczesnym braku przeciwwskazań zdrowotnych do kształcenia w wybranym zawodzie.

W roku szkolnym 2011/2012⁸⁸ wśród uczniów klas pierwszych w ponadgimnazjalnych szkołach największą popularnością cieszyły się licea ogólnokształcące. Ten typ kształcenia od wielu lat wybiera co czwarty absolwent gimnazjum (43%). W drugiej kolejności jedna czwarta uczniów (25,9% - absolwentów gimnazjum) wybierała technikum, a następnie szkołę zawodową (15,1%). Wśród uczniów pierwszych klas w ponadgimnazjalnych szkołach, co dziesiąty uczeń ponadgimnazjalnej klasy pierwszej wybierał uzupełniające liceum ogólnokształcące, zaś trzy procent wybrało technikum uzupełniające. Z kolei licea profilowane od początku swojej działalności nie cieszyły się dużym zainteresowaniem wśród absolwentów gimnazjów ze względu na to iż dają wykształcenie ogólne i jedynie orientację w zawodzie, ale bez żadnych uprawnień do jego wykonywania. Liczba uczniów w tych placówkach maleje z roku na rok. O ile w roku szkolnym 2004/2005, czyli w pierwszym roku, w którym uczniowie uczęszczali do wszystkich trzech klas tych szkół stanowili ponad jedną piątą (20,2%) wszystkich uczniów szkół ponadgimnazjalnych, to już rok później 10,4%, zaś w roku szkolnym 2011/2012 w liceach profilowanych kształciło się już tylko 31,8 tys. młodzieży stanowiąc tylko 1,9% wszystkich uczniów szkół ponadgimnazjalnych.

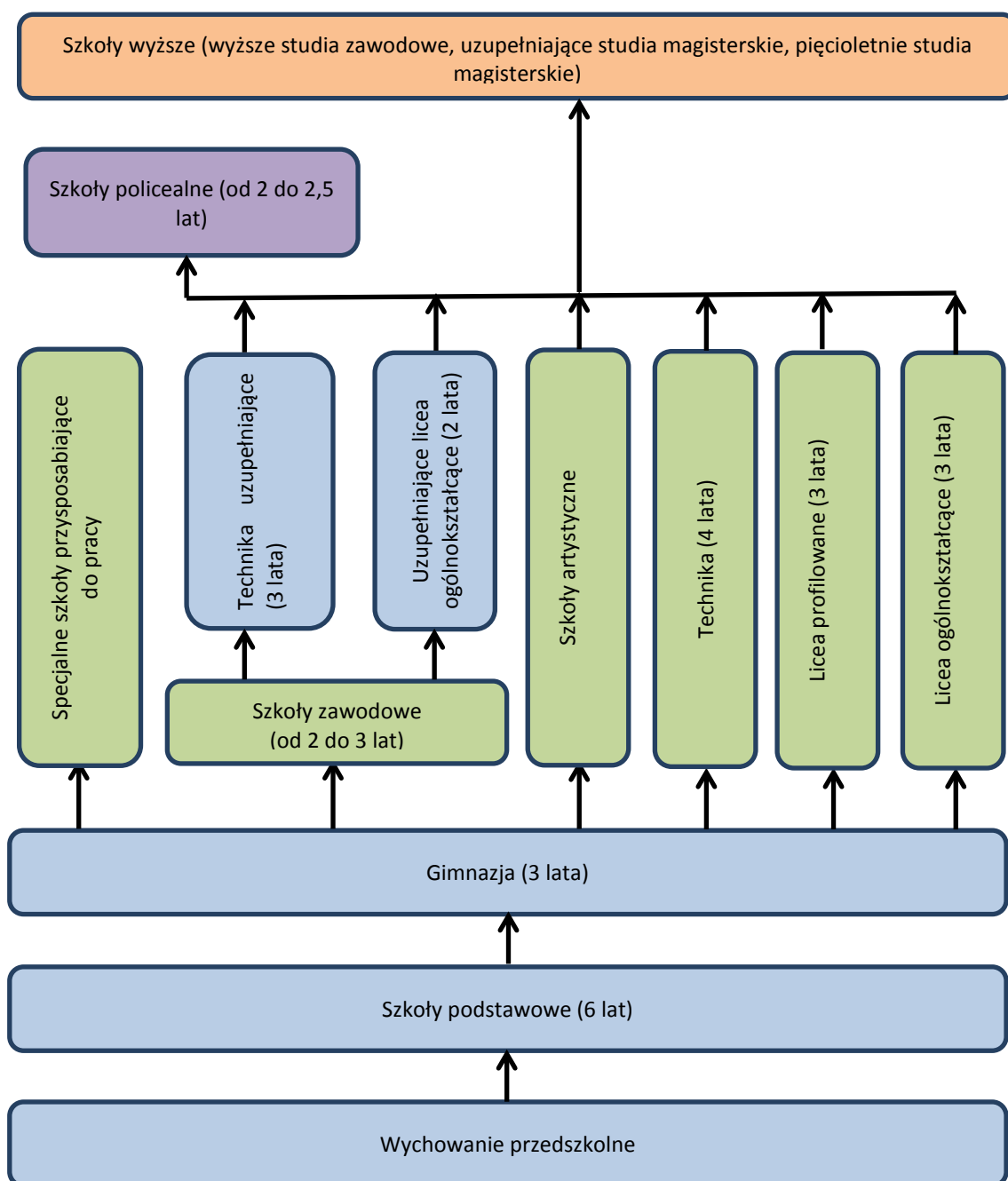
Wśród uczniów szkół ponadgimnazjalnych płeć jest wyraźnym czynnikiem determinującym wybór szkoły. Procentowy udział kobiet i mężczyzn w różnych formach kształcenia ponadgimnazjalnego przedstawiono na wykresie poniżej (Wykres 3.1). Kobiety dużo częściej niż mężczyźni wybierają licea ogólnokształcące, ci z kolei technika oraz szkoły zawodowe. Tendencja ta jest widoczna od wielu lat i ulega jedynie niewielkim modyfikacjom. Dla przykładu w roku szkolnym 2003/2004 w liceach ogólnokształcących (w tym uzupełniających)

⁸⁷ Do szkół ponadgimnazjalnych zalicza się: specjalne szkoły przysposabiające do pracy, zasadnicze szkoły zawodowe, licea ogólnokształcące, uzupełniające licea ogólnokształcące, licea profilowane, technika, technika uzupełniające, ogólnokształcące szkoły artystyczne dające uprawnienia zawodowe oraz szkoły policealne.

⁸⁸ Są to najbardziej aktualne, dostępne dane dotyczące szkolnictwa ponadgimnazjalnego.

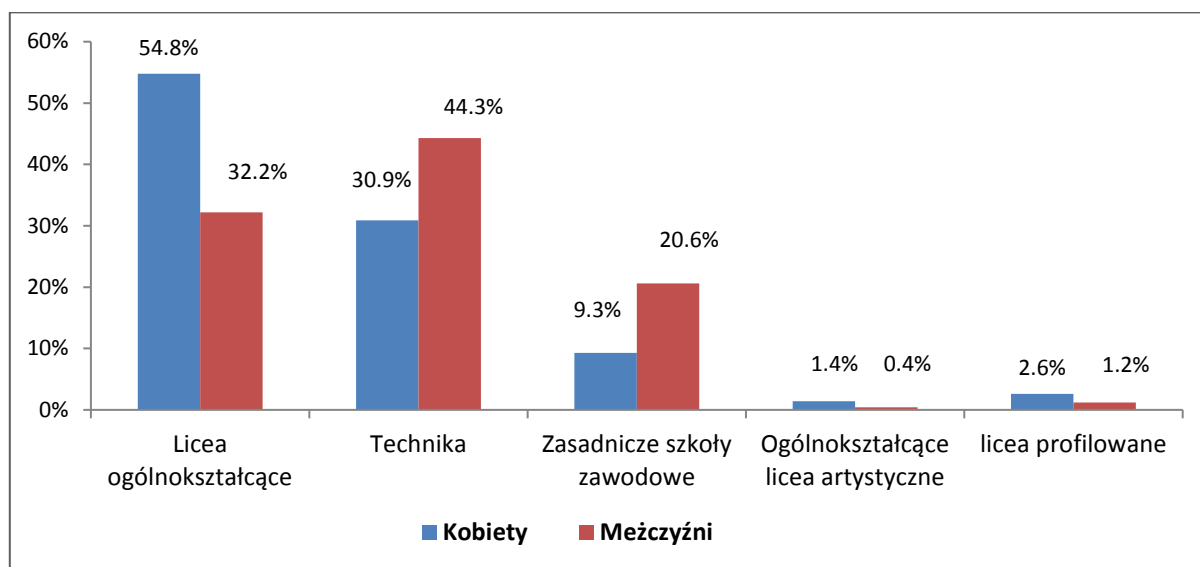
kształciło się 50,3%, wszystkich uczennic szkół ponadgimnazjalnych, zaś w roku szkolnym 2011/2012 - 54,8%. Kobiety w dalszej kolejności wybierają technika i szkoły zawodowe. Wśród mężczyzn w szkołach ponadgimnazjalnych dominują uczniowie techników (łącznie z technikami uzupełniającymi, ogólnokształcącymi szkołami artystycznymi oraz liceami profilowanymi) - 44,3%, w drugiej kolejności uczniowie liceów ogólnokształcących (w tym uzupełniających) - 32,4%.

Rysunek 3.1. System szkolnictwa w Polsce⁸⁹



⁸⁹ Źródło: Oświata i wychowanie w roku szkolnym 2011/2012, GUS, Warszawa 2012 oraz http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/e_oswiata_i_wychowanie_2011-2012.pdf (dostęp dn. 05.08.2013 r.).

Wykres 3.1. Procentowy udział kobiet i mężczyzn w różnych typach szkół w roku szkolnym 2011/2012⁹⁰



Kształcenie zawodowe pod kątem rynku usług księgowych

Podstawowym celem kształcenia zawodowego jest przygotowanie uczących się do życia w warunkach współczesnego świata oraz do wykonywania pracy zawodowej i aktywnego działania na zmieniającym się rynku pracy. Przygotowanie zawodowe absolwenta do skutecznego funkcjonowania oraz zakres jego umiejętności i kompetencji uwarunkowane są zmianami zachodzącymi w otoczeniu gospodarczo-społecznym, na które mają wpływ m.in. gospodarka oparta na wiedzy, globalizacja procesów gospodarczych i społecznych, rosnący udział handlu międzynarodowego, mobilność geograficzna i zawodowa, nowe techniki i technologie, jak również wzrost oczekiwań pracodawców w zakresie poziomu wiedzy i umiejętności przyszłych potencjalnych pracowników.

Każda ze szkół kształcących w zawodzie (zasadnicza szkoła zawodowa, technikum, technikum uzupełniające czy szkoła policealna) realizuje określone zadania w zakresie kształcenia zawodowego. Zostały one szczegółowo przedstawione w tabeli (Tabela 3.1). Nauka w tych szkołach obejmuje kształcenie:

- ogólne (np. język polski, matematyka, fizyka, historia),
- zawodowe teoretyczne (np. rysunek zawodowy lub techniczny, technologia gastronomiczna, technologia mechaniczna),
- zawodowe praktyczne (praktyczna nauka zawodu w formie zajęć praktycznych lub praktyk zawodowych).

⁹⁰ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o dane z BDL GUS (dostęp dn. 14.08.2013 r.).

Tabela 3.1. Zakres kształcenia w poszczególnych typach szkół kształcących w zawodzie⁹¹

Typ szkoły	Zadania w zakresie kształcenia
Zasadnicze szkoły zawodowe	• przygotowanie do wykonywania zawodu • nauka trwa od 2 do 3 lat • praktyczna nauka zawodu (forma zajęć praktycznych w warsztatach lub pracowniach szkolnych) • egzamin (dyplom kwalifikacji zawodowych)
Technika	• kształcenie ogólne oraz przygotowanie do wykonywania zawodu technika • nauka trwa 4 lata • egzamin maturalny • egzamin zewnętrzny (dyplom technika)
Technika uzupełniające	• szkoły dla absolwentów zasadniczych szkół zawodowych • kształcenie ogólne oraz przygotowanie do wykonywania zawodu technika • nauka trwa 3 lata • egzamin maturalny • egzamin zewnętrzny (dyplom technika)
Szkoły policealne	• szkoły dla osób posiadających wykształcenie średnie ogólne (absolwenci liceów ogólnokształcących i profilowanych) • przygotowanie do wykonywania zawodu • praktyczna nauka zawodu (tak jak w technikum bądź technikum uzupełniającym) • nauka trwa nie dłużej niż 2,5 roku • egzamin zewnętrzny (dyplom technika lub robotnika wykwalifikowanego)

W procesie kształcenia zawodowego ważne jest integrowanie i korelowanie kształcenia ogólnego i zawodowego, w tym doskonalenie kompetencji kluczowych nabytych w procesie kształcenia ogólnego, z uwzględnieniem niższych etapów edukacyjnych. Ponieważ odpowiedni poziom wiedzy ogólnej powiązanej z wiedzą zawodową przyczyni się do podniesienia poziomu umiejętności zawodowych absolwentów szkół kształcących w zawodach, a tym samym zapewni im możliwość sprostania wyzwaniom dynamicznie zmieniającego się rynku pracy.

Od 1 września 2012 r. weszły w życie przepisy wprowadzające zmiany w szkolnictwie zawodowym⁹². W zawodach przedstawionych w nowej klasyfikacji wyodrębniono kwalifikacje, czyli zestaw oczekiwanych efektów kształcenia, których osiągnięcie potwierdza świadectwo wydane przez okręgową komisję egzaminacyjną, po zdaniu egzaminu

⁹¹ Źródło: Badanie funkcjonowania systemu kształcenia zawodowego w Polsce. Raport z badania danych wtórnych - desk research, MEN, Warszawa 2010, s. 32.

⁹² Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dn. 23.12.2011 r. w sprawie klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego, Dz. U. z 2012 r., poz. 7.

potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie w zakresie jednej kwalifikacji. Podział zawodów na kwalifikacje czyni system kształcenia elastycznym, umożliwiając uczącemu się uzupełnianie kwalifikacji stosownie do potrzeb rynku pracy, własnych potrzeb i ambicji. Wspólne kwalifikacje (prowadzenie rachunkowości) dla zawodu **technik rachunkowości** i technik ekonomista dają możliwość szybkiego przekwalifikowania⁹³. Np. absolwent szkoły policealnej w zawodzie **technik rachunkowości** po potwierdzeniu dodatkowo kwalifikacji (planowanie i prowadzenie działalności w organizacji) uzyska zawód technika ekonomisty, zaś technik ekonomista po przedstawieniu dodatkowo kwalifikacji (rozliczanie wynagrodzeń i danin publicznych) uzyska zawód **technika rachunkowości**.

Uczeń może przystąpić do egzaminu zawodowego po ukończeniu szkoły. Absolwenci zasadniczych szkół zawodowych, techników, techników uzupełniających i szkół policealnych zwykle zdają egzamin potwierdzający kwalifikacje zawodowe, przeprowadzany przez właściwą okręgową komisję egzaminacyjną. Egzamin ten jest egzaminem zewnętrznym⁹⁴. Umożliwia uzyskanie porównywalnej i obiektywnej oceny poziomu osiągnięć zdającego poprzez zastosowanie jednolitych wymagań, kryteriów oceniania i zasad przeprowadzania egzaminu, opracowanych przez instytucje zewnętrzne, funkcjonujące niezależnie od systemu kształcenia. Stanowi on formę oceny poziomu opanowania wiadomości i umiejętności z zakresu danego zawodu, ustalonych w standardach wymagań będących podstawą przeprowadzania egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe. Składa się on z dwóch etapów: pisemnego (dwuczęściowego) i praktycznego. Podczas etapu pisemnego, przeprowadzanego w formie testu, zdający rozwiązuje dwa typy zadań. Są to zadania sprawdzające wiadomości i umiejętności właściwe dla kwalifikacji w danym zawodzie (część pierwsza egzaminu). Część druga egzaminu zawodowego, praktyczna polega na wykonaniu przez zdającego zadania egzaminacyjnego zawartego w arkuszu egzaminacyjnym na stanowisku egzaminacyjnym. Stanowisko powinno być przygotowane z uwzględnieniem warunków realizacji kształcenia w danym zawodzie określonych w podstawie programowej kształcenia w zawodach, właściwych dla kwalifikacji wyodrębnionej w tym zawodzie, w zakresie której odbywa się ten egzamin. Część praktyczna egzaminu zawodowego trwa nie krócej niż 120 minut i nie dłużej niż 240 minut i dostosowana jest do konkretnej kwalifikacji. Po zdaniu egzaminu zawodowego, absolwent otrzymuje dyplom potwierdzający kwalifikacje zawodowe.

Absolwent szkoły kształcącej się w zawodzie **technik rachunkowości** powinien być przygotowany do wykonywania następujących zadań zawodowych:

- prowadzenia rachunkowości,
- rozliczania danin publicznych,

⁹³ Wyszczególnienie wspólnych kwalifikacji zostało przedstawione w podrozdziale 5.4.

⁹⁴ Zob. Centralna Komisja Egzaminacyjna, Informator o egzaminie potwierdzającym kwalifikacje w zawodzie Technik rachunkowości 431103, Warszawa 2012, http://www.oke.krakow.pl/kwalifikacje_zawodowe/informatory/informator_Z155_431103_TRACH.pdf (dostęp dn. 01.09.2013 r.).

- rozliczania wynagrodzeń,
- rozliczania składek pobieranych przez ZUS,
- prowadzenia analizy finansowej.

Do ich wykonywania niezbędne jest osiągnięcie przez niego zakładanych, według opracowanego przez Krajowy Ośrodek Wsparcia Edukacji Zawodowej i Ustawicznej Programu nauczania dla zawodu „Technik rachunkowości 431103” następujących efektów kształcenia:⁹⁵

- efekty kształcenia wspólne dla wszystkich zawodów (bezpieczeństwo i higiena pracy - 10, podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej - 11, język obcy ukierunkowany zawodowo – 5, kompetencje personalne i społeczne – 10, organizacja małych zespołów - 6)⁹⁶;
- efekty kształcenia wspólne dla zawodów w ramach obszaru administracyjno-usługowego stanowiące podbudowę do kształcenia w zawodzie lub grupie zawodów (umiejętności stanowiące podbudowę do kształcenia w zawodach - technik spedytor, technik logistyk, technik ekonomista, technik rachunkowości, technik administracji, technik handlowiec, technik księgarstwa);
- efekty kształcenia właściwe dla kwalifikacji wyodrębnionych w zawodzie technik rachunkowości, tj.: prowadzenie rachunkowości oraz rozliczanie wynagrodzeń i danin publicznych⁹⁷.

Omawiając kształcenie zawodowe na poziomie ponadgimnazjalnym należy wspomnieć o kierunkach kształcenia z grupy ekonomiczno-administracyjnej występujących w szkołach zawodowych, technikach oraz liceach profilowanych. W ramach tego profilu młodzież tych szkół może się kształcić następujących czterech bloków tematycznych: funkcjonowanie przedsiębiorstwa w warunkach gospodarki rynkowej, elementy rachunkowości, praca biurowa oraz prawo i postępowanie administracyjne. Na poziomie zawodowym kształcenie na kierunkach ekonomicznych i administracyjnych umożliwiają przygotowanie się młodzieży i dorosłym do wykonywania zawodów z dziedziny A&A.

W roku szkolnym 2011/2012 kształcenie w liceach profilowanych odbywało się w ramach 15 profili, największym powodzeniem cieszyły się profile: zarządzanie informacją, **ekonomiczno-administracyjny** oraz socjalny⁹⁸. Z kolei w technikach dla młodzieży i technikach uzupełniających dla dorosłych mężczyźni preferowali zawody z grup kierunków kształcenia

⁹⁵ Program nauczania dla zawodu Technik rachunkowości 431103 został opracowany w ramach projektu systemowego współfinansowanego przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego: „*Doskonalenie podstaw programowych kluczem do modernizacji kształcenia zawodowego*” w ramach Działania 3.3. Poprawa jakości kształcenia, Poddziałanie 3.3.3. Modernizacja treści i metod kształcenia, Priorytet III, Program Operacyjny KAPITAŁ LUDZKI: za: <http://new.koweziu.edu.pl/ppn> (dostęp dn. 10.09.2013 r.).

⁹⁶ Cyfry wskazują liczbę efektów kształcenia.

⁹⁷ Zestawienie efektów kształcenia znajduje się w podrozdziale 5.4.

⁹⁸ Zob.: *Oświata i wychowanie w roku szkolnym 2011/2012*, GUS, Warszawa 2013, s. 81.

inżynieryjno-technicznej oraz informatycznej. Kobiety wybierały częściej kierunki społeczne, z dziedziny usług dla ludności oraz **z grupy ekonomicznej i administracyjnej**. Natomiast w szkołach zawodowych dla młodzieży jak również dla dorosłych największą popularnością cieszyły się kierunki z grupy inżynieryjno-technicznej (37,3% z 210,9 tys. wszystkich uczniów tych szkół), które w 99,6% były oblegane przez mężczyzn. Kobiety zaś wybierały kształcenie w zawodach z grup usługi dla ludności oraz **ekonomicznej i administracyjnej** (87% wszystkich kobiet w zasadniczych szkołach dla młodzieży). Ogółem z tych trzech typów szkół na grupie kierunków ekonomiczno-administracyjnych kształciło się 9,8% młodzieży i dorosłych, kobiety zaś stanowiły ponad 63% uczących się na tych kierunkach. W odniesieniu do wszystkich uczniów szkół ponadgimnazjalnych na grupie kierunków ekonomicznych i administracyjnych kształciło się łącznie 4,8% młodzieży i dorosłych. Liczbę uczniów ogółem, w tym kobiet w roku szkolnym 2011/2012 w technikach, liceach zawodowych i szkołach zasadniczych, z uwzględnieniem kierunków ekonomicznych i administracyjnych zestawiono w poniższej tabeli (Tabela 3.2).

Szkoły policealne, zgodnie z ustawą o systemie oświaty, należą do szkół ponadgimnazjalnych. Prowadzą one kształcenie w formie dziennej, wieczorowej i zaocznej natomiast szkoły dla dorosłych - w formie stacjonarnej i zaocznej (formy kształcenia; dzienna i wieczorowa od roku szkolnego 2008/2009 zostały zastąpione formą stacjonarną).

Tabela 3.2. Liczba uczniów ogółem oraz z grup kierunków kształcenia ekonomiczno-administracyjnych w technikach, liceach profilowanych oraz zasadniczych szkołach zawodowych w roku szkolnym 2011/2012⁹⁹

WYSZCZEGÓLNIENIE	UCZNIOWIE SZKÓŁ PONADGIMNAZJALNYCH							
	Ogółem		Dla młodzieży		Specjalne		Dla dorosłych	
	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety
Ogółem	1 671 878	804 000	1 383 527	676 805	17 532	7 562	270 819	119 633
Technikum	571962	223156	531241	212562	821	355	39900	10239
w tym na kierunkach ekonomicznych	50558	27516	46780	24571	130	51	3648	2894
i administracyjnych	31802	20639	26220	17765	346	169	5236	2705
Liceów profilowanych	9341	6060	6748	4573	55	46	2538	1441
w tym na kierunkach ekonomicznych	216802	65141	196811	57457	14099	5921	5892	1763
i administracyjnych	20266	17288	19218	16486	408	320	640	482

⁹⁹ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o dane GUS: Oświata i wychowanie w roku szkolnym 2011/2012, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/e_oswiata_i_wychowanie_2011-2012.pdf (dostęp dn. 17.08.2013 r.).

WYSZCZEGÓLNIENIE	UCZNIOWIE SZKÓŁ PONADGIMNAZJALNYCH							
	Ogółem		Dla młodzieży		Specjalne		Dla dorosłych	
	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety	Uczniowie	w tym kobiety
Razem	80165	50864	72746	45630	593	417	6826	4817
Uczniowie na kierunkach ekonomicznych i administracyjnych								
Uczniowie na kierunkach ekonomicznych i administracyjnych jako % uczniów ogółem	4,8%	6,3%	5,3%	6,7%	3,4%	5,5%	2,5%	4,0%

W roku szkolnym 2011/2012 ponad trzy czwarte szkół policealnych kształciło w systemie zaocznym (74,9%), w trybie dziennym i stacjonarnym kształciła co czwarta szkoła (24,5%), zaś w trybie wieczorowym - jedynie 0,6%. Na przestrzeni ostatnich dziewięciu lat wybierane zawody w ramach kształcenia policealnego były bardzo podobne. Dużą popularnością cieszyły się zawody z grupy ekonomicznej i administracyjnej, przy czym wybierane były głównie przez kobiety (69,6%).

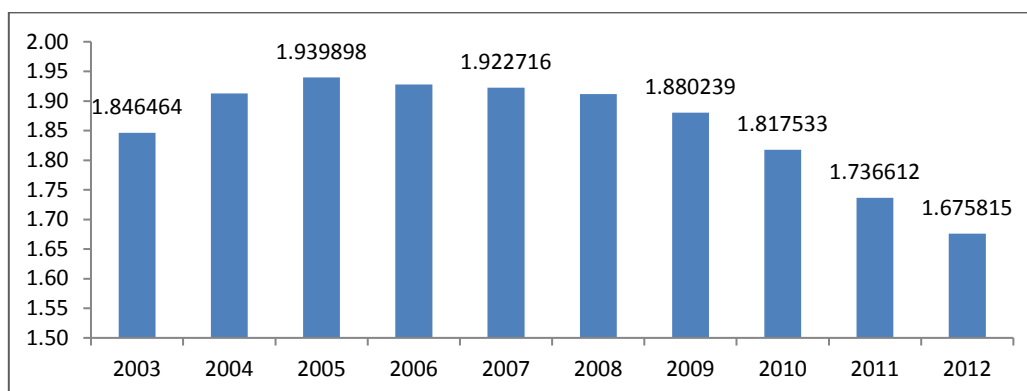
3.3. Szkolnictwo wyższe

W podgrupie ekonomicznej i administracyjnej kierunków kształcenia według ISCED 1997 znajduje się 21 kierunków. Wśród tych kierunków są m. in. takie jak: finanse i bankowość, finanse i rachunkowość, rachunkowość i controlling oraz makrokierunek (ekonomia, finanse i rachunkowość)¹⁰⁰. Studiowanie na tych kierunkach w największym stopniu przygotowuje do wykonywania usług w zakresie rachunkowości i księgowości. Jednakże nie oznacza to, że absolwenci, którzy ukończyli inne kierunki, zarówno z podgrupy ekonomicznej i administracyjnej, jak również z innych podgrup np.: społecznej (w tym ekonomię) po odpowiednim przygotowaniu nie mogą wykonywać prac związanych z rachunkowością.

Od roku akademickiego 2005/2006, w którym to liczba studentów wszystkich kierunków studiów zarówno szkół publicznych i nie publicznych, stacjonarnych i niestacjonarnych, osiągnęła prawie 2 mln. liczba ta systematycznie maleje. Od tamtego okresu do 2012 r. liczba studentów zmniejszyła się o 13,6%, zaś w 2012 r. w odniesieniu do 2011 r. zmalała o kolejne 3,5%. Zostało to zobrazowane na wykresie (Wykres 3.2).

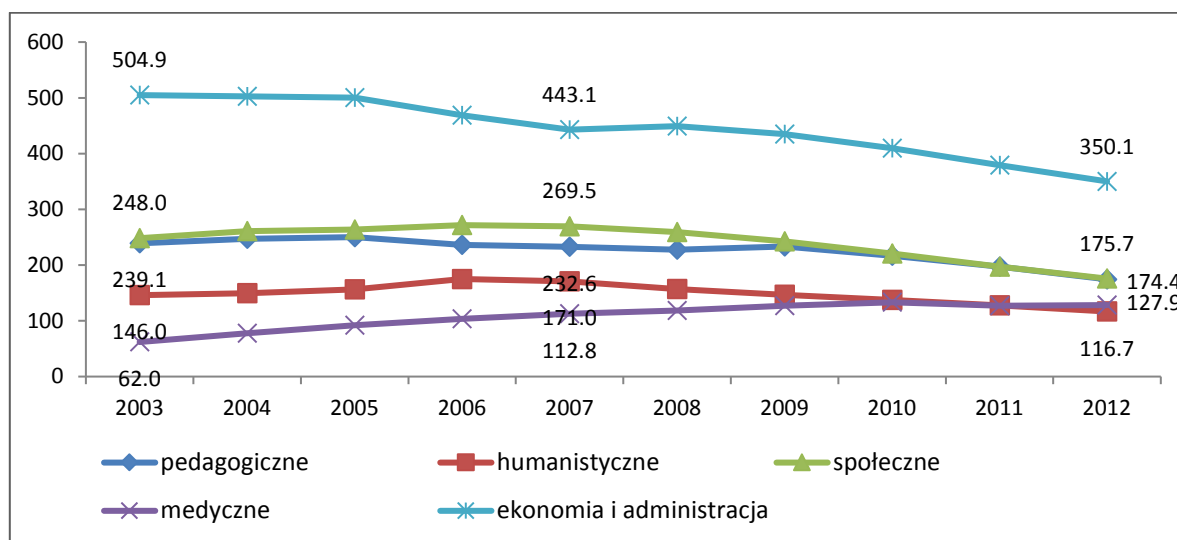
¹⁰⁰ Wymienione kierunki są jedynie najczęściej występującymi. W obliczu dość dużej swobody w powoływaniu nowych kierunków na rynku pojawiło się wiele kierunków, które z nazwy i/lub programu kształcenia przygotowują absolwentów, w mniejszym lub większym stopniu, do pracy w obszarze A&A.

Wykres 3.2. Liczba studentów w latach 2003 – 2012 (w mln)¹⁰¹



Przyczyn malejącej z roku na rok liczby studentów jest kilka. Można do nich zaliczyć m. in. stale malejącą liczbą ludności w wieku 19-24 lata, zawieszenie w 2009 r. obowiązkowego poboru do wojska, a w ostatnim okresie zmianą ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, wprowadzającą pobierane opłat od studentów studiujących na drugim i kolejnych kierunkach studiów, jak również coraz większymi trudnościami ze znalezieniem pracy po ukończeniu studiów wyższych. Przez cały okres ostatnich dziesięciu lat pięć z dwudziestu dwóch kierunków było zdecydowanie dominujących pod względem liczby kształcącej się na nich młodzieży. Dotyczy to takich podgrup kierunków jak: administracyjne i ekonomiczne, pedagogiczne, humanistyczne, społeczne i medyczne.

Wykres 3.3. Liczba studentów najliczniejszych kierunków studiów w latach 2003-2012 (w tys.)¹⁰²



¹⁰¹ Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Banku Danych Lokalnych GUS, http://www.stat.gov.pl/bdl/app/strona.html?p_name=indeks (dostęp dn.18.08.2013 r.).

¹⁰² *Ibid.*

Na tych pięciu podgrupach kierunków kształciła się ponad połowa studentów. Chociaż udział ich w ogólnej liczbie studentów stopniowo z roku na rok malał. Podczas gdy w 2003 r. studenci z tych pięciu podgrup kierunków stanowili 65% w ogólnej ich liczbie, to w 2012 r. udział ten zmalał do 56,4%. W ciągu dziesięciu lat liczba studentów na kierunkach administracja i ekonomia zmalała z 504,9 tys. studentów w 2003 r. do 350,1 tys. w 2012 r. Jednakże udział studentów z tej podgrupy w ogólnej liczbie studentów zmalał z tylko o 6,45%, tj. z 27,34% w 2003 do 20,89% w 2012 r. Zmiana liczby studentów na najliczniejszych pięciu grupach kierunków została przedstawiona na wykresie (Wykres 3.3).

Porównanie popularności poszczególnych kierunków studiów w latach 2012/2013, 2011/2012, 2010/2011, 2009/2010 wskazuje, że wprawdzie maleje zainteresowanie studiowaniem na kierunkach z podgrupy ekonomicznej i administracyjnej, pedagogicznej, humanistycznej i społecznej to jednak cały czas są to grupy kierunków, którymi w największym stopniu interesuje się młodzież. Jak pokazują dane MNiSW (zob. Tabela 3.3. i Tabela 3.4) dotyczące rekrutacji na pierwsze lata studiów aż trzy kierunki z podgrupy ekonomiczno administracyjnej znalazły się w pierwszej piętnastce pod względem liczby kandydatów na studia. W czołówce znalazły się także dwa kierunki, w prawdzie z innych podgrup, tj. podgrupy produkcji i przetwórstwa (zarządzanie i inżynieria produkcji) oraz z podgrupy społecznej (ekonomia), to jednak mające najwięcej treści z zakresu finansów i rachunkowości i jednocześnie dające podstawę do pracy w zawodach związanych z rynkiem usług księgowych.

Tabela 3.3. Najpopularniejsze kierunki studiów na studiach stacjonarnych pierwszego stopnia według ogólnej liczby zgłoszeń kandydatów¹⁰³

Rok akademicki	Miejsce	Kierunek	Liczba kandydatów	Liczba kandydatów na jedno miejsce
2009/2010	1	Zarządzanie	35388	poniżej 3,0
	6	Ekonomia	22025	poniżej 3,0
	7	Administracja	21565	3,0
	12	Finanse i rachunkowość	15418	3,1
	15	Zarządzanie i inżynieria produkcji	13996	poniżej 3,0
2010/2011	1	Zarządzanie	37743	3,0
	6	Ekonomia	24539	poniżej 3,0
	7	Finanse i rachunkowość	19997	3,0
	9	Administracja	19255	poniżej 3,0

¹⁰³ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o informacje ze strony internetowej Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego: <http://www.nauka.gov.pl/dane-statystyczne-o-szkolnictwie-wyzszym/> (dostęp dn. 29.08.2013 r.).

Rok akademicki	Miejsce	Kierunek	Liczba kandydatów	Liczba kandydatów na jedno miejsce
	12	Zarządzanie i inżynieria produkcji	16806	poniżej 3,0
2011/2012	2	Zarządzanie	28608	poniżej 3,0
	6	Ekonomia	21523	poniżej 3,0
	7	Finanse i rachunkowość	19998	3,6
	9	Zarządzanie i inżynieria produkcji	16622	3,1
	11	Administracja	15592	poniżej 3,0
2012/2013	2	Zarządzanie	27579	b.d.
	6	Ekonomia	20202	b.d.
	8	Zarządzanie i inżynieria produkcji	17654	b.d.
	9	Finanse i rachunkowość	17642	b.d.
	14	Administracja	14869	b.d.

* Zaciemniono wiersze tabeli przedstawiające dane dotyczące liczby kandydatów na kierunkach z podgrupy ekonomicznej i administracyjnej grup kierunków kształcenia według ISCED 1997.

Duże zainteresowanie kandydatów studiowaniem na kierunkach z podgrupy ekonomicznej i administracyjnej przejawia się także w liczbie absolwentów tych kierunków¹⁰⁴. Od 2007 r. procentowy udział absolwentów tych kierunków w ogólnej liczbie utrzymuje się cały czas na prawie niezmiennym poziomie. Wśród **wszystkich absolwentów uczelni wyższych w 2012 r.** prawie co czwarty absolwent (24,8%) **był absolwentem kierunku z podgrupy ekonomiczno-administracyjnej**, podczas gdy absolwenci kierunków ekonomiczno-administracyjnych w 2007 r. stanowili 25,9% ogółu. Wprawdzie liczba absolwentów w 2012 r. jest mniejsza o 9,9%, w porównaniu do 2004 r., w którym to była największa w całym dziesięcioleciu, to jednak w porównaniu do 2007 r. jest większa o 13,5%. Wszystkie te dane wskazują na prawie niezmienny od wielu lat poziom zainteresowania wśród młodzieży zdobywaniem wiedzy i umiejętności na kierunkach grupy ekonomia i administracja.

Inną równie niezmienną kwestią jest liczba kobiet w porównaniu do mężczyzn. Podczas gdy wśród ogółu absolwentów na przestrzeni ostatnich lat kobiety stanowiły w granicach od 64,2% w 2000 r. do 65,9% w 2011 r., to **w grupie kierunków ekonomicznych i administracyjnych** ich udział był ponad dwie trzecie i wynosił pomiędzy 69,9% w 2007 r. do 68,0% w 2011 r., inaczej mówiąc **na jednego mężczyznę absolwenta przypadały prawie trzy kobiety absolwentki**. Wśród absolwentów kierunku: finanse i rachunkowość relacja ta była jeszcze większa na korzyść kobiet. W roku akademickim 2011/2012 kierunek ten ukończyło

¹⁰⁴ Wszystkie obliczenia dotyczące absolwentów wykonano w oparciu o dane zamieszczone w BDL GUS (dostęp dn. 23.08.2013 r.).

20626 studentów, w tym 15533 kobiet. Stanowiły one 75,4% absolwentów kierunku rachunkowość i finanse.

Tabela 3.4. Najpopularniejsze kierunki studiów na studiach stacjonarnych pierwszego stopnia i jednolitych studiach magisterskich w latach 2007-2012 według ogólnej liczby zgłoszeń kandydatów¹⁰⁵

Nazwa kierunku studiów	Rok akademicki					
	2012/13	2011/12	2010/11	2009/10	2008/09	2007/08
1. Informatyka	30639	27625	25435	24055	19488	18890
2. Zarządzanie	27579	28608	37743	35388	34706	27707
3. Prawo	24985	24581	26943	26581	27471	31827
4. Budownictwo	24969	29888	30944	24637	21200	16179
5. Pedagogika	20215	25839	30414	33094	32019	37490
6. Ekonomia	20202	21523	24539	22025	23278	22026
7. InżynieriaX środowiska	18973	19330	19370	17723	poniżej 10 tys.	poniżej 10 tys.
8. Zarządzanie i inżynieria produkcji	17654	16622	16806	13996	10086	poniżej 10 tys.
9. Finanse i rachunkowość	17642	19998	19997	15418	17659	10804
10. Mechanika i budowa maszyn	17209	15868	15192	12181	10193	poniżej 10 tys.
11. Gospodarka przestrzenna	16854	14779	13087	12162	poniżej 10 tys.	poniżej 10 tys.
12. Automatyka i robotyka	15815	14252	14207	12378	poniżej 10 tys.	poniżej 10 tys.
13. Psychologia	15621	15562	19021	20293	17702	14961
14. Administracja	14869	15592	19255	21565	20159	21014
15. Turystyka i rekreacja	13439	13587	15339	18977	16645	16746

* Zaciemnione zostały wiersze przedstawiające dane dotyczące liczby zgłoszeń kandydatów na kierunki z podgrupy ekonomicznej i administracyjnej grup kierunków kształcenia według ISCED 1997.

Jakość kształcenia w polskich uczelniach na kierunkach ekonomicznych¹⁰⁶

W ciągu ostatnich 10 lat nastąpiła poprawa jakości kształcenia mierzona strukturą przyznanych ocen w sektorze uczelni publicznych i zauważalna – choć w zdecydowanie mniejszym stopniu - w sektorze uczelni niepublicznych. W ocenie Państwowej Komisji

¹⁰⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych MNiSW: http://www.nauka.gov.pl/g2/oryginal/2013_05/0550d75912d508101f1e5b8e5b04a081.pdf (dostęp dn. 4.08.2013 r.).

¹⁰⁶ Opracowano w oparciu o: Działalność Państwowej Komisji Akredytacyjnej w latach 2008–2011, http://www.pka.edu.pl/Dokumenty/Publikacje/publikacja_2008-2011_calosc.pdf (dostęp dn. 05.08.2013 r.).

Akredytacyjnej (PKA) sektor uczelni niepublicznych wykazuje, na tle sektora publicznego, widoczne słabości, które wynikają między innymi z nieco uboższych tradycji akademickich oraz relatywnie słabszych kandydatów na studia. Jednakże uczelnie niepubliczne w bardzo licznych przypadkach charakteryzują się elastyczną ofertą dydaktyczną dostosowaną do zainteresowań kandydatów i rynku pracy, dobrą reakcją na możliwość prowadzenia „nowych” kierunków studiów (jak np. logistyka i gospodarka przestrzenna), a także orientacją na studenta. Wśród ocenianych uczelni pod względem ocen wyróżniających się uczelnie ekonomiczne wypadły najlepiej w perspektywie wszystkich ocenianych przez PKA typów uczelni.

W Polsce sześć kierunków studiów ekonomicznych, tj. ekonomia, finanse i rachunkowość, gospodarka przestrzenna, informatyka i ekonometria, logistyka oraz zarządzanie stanowi zaledwie 5,1% ogółu wszystkich „standardowych” kierunków studiów. Jednakże aktualnie kształcenie na tych kierunkach prowadzone jest aż w 264 szkołach wyższych, co stanowi 56,3% ogółu wszystkich szkół wyższych w kraju, w tym 75 uczelniach publicznych - odpowiednio 56,4% ogółu wszystkich uczelni publicznych. Udział studentów kształcących się na kierunkach ekonomicznych stanowił 19,8% ogółu wszystkich studentów w kraju.

Struktura ocen wydawanych przez Zespół Kierunków Studiów Ekonomicznych PKA od 2002 r. do 2011 r. pozwala wyciągnąć wniosek, iż jakość kształcenia prowadzonego na kierunkach o profilu ekonomicznym w ciągu tego okresu ulegała stopniowej poprawie. Za tym wnioskiem przemawia wyraźne zwiększenie udziału ocen pozytywnych w latach 2008-2011 w stosunku do lat 2005-2007 i 2002-2004. Zmniejszył się również udział ocen warunkowych. O ile bowiem w I kadencji oceniający Zespół Kierunków Studiów Ekonomicznych zaproponował 63,7% pozytywnych ocen jakości kształcenia na tych kierunkach studiów, w II kadencji odpowiednio - 70,5%, zaś w III kadencji zaproponowano ich już 79,6% ogółu wydanych ocen. Natomiast udział ocen warunkowych zmniejszył się w III kadencji do 12,4%, wobec 28,0% w I kadencji i 24,7% w II kadencji. Jeżeli nałożyć na to wahającą się tendencję ocen negatywnych (6,2% ogółu ocen w III kadencji, wobec 7,7% w I kadencji i 3,7% w II kadencji), to można uznać, iż następuje zauważalna poprawa jakości kształcenia w zakresie przyznanych już ocen jakości kształcenia¹⁰⁷.

Porównując oceniane kierunki ekonomiczne przez PKA relatywnie dobrze oceniany był zawsze kierunek finanse i rachunkowość. Kierunek ten był w ocenie kierunkiem o wyrazistej tożsamości zarówno ze względu na specjalności naukowe nauczycieli akademickich stanowiących minimum kadrowe, jak i standardy kształcenia, które wymuszają profil wartości dodanej oferowanej przez uczelnie poza standardami.

¹⁰⁷ Ibidem, s. 77.

Studia podyplomowe

Według danych GUS liczba słuchaczy na studiach podyplomowych począwszy od roku akademickiego 1990/1991 rośnie nieprzerwanie¹⁰⁸. W ciągu ostatnich dziesięciu lat, tj. od 2003 r. do 2012 r. wzrosła prawie o jedną trzecią, tj. o 32,2% z 130,1 tys. do 172,6 tys. Podobnie jak w przypadku studiów wyższych także i wśród słuchaczy studiów podyplomowych największą popularnością cieszyły się kierunki ekonomiczne i administracyjne¹⁰⁹. W roku akademickim 2011/2012 na tych kierunkach kształciło się 53,9 tys. słuchaczy, którzy stanowili prawie jedną trzecią (28,4%) wszystkich słuchaczy studiów podyplomowych. Niestety ze względu na to iż GUS zbierając dane o studiach podyplomowych na formularzu S-12¹¹⁰, czyni to w podgrupach kierunków, nie jest możliwe podanie dokładnej liczby słuchaczy i absolwentów z np. kierunku rachunkowość lub rachunkowość i finanse.

3.4. Zasady i rola certyfikacji

3.4.1. Certyfikacja SKwP

SKwP wprowadziło certyfikację zawodową w 2009 r., na podstawie Uchwały nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 20.07.2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego.¹¹¹

Ścieżka edukacyjna obejmuje 14 modułów podzielonych na cztery stopnie kształcenia. Pierwsze trzy poziomy przygotowują do wykonywania zawodów uregulowanych *Rozporządzeniem MPiPS z dn. 27.04.2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy i zakresu jej stosowania*¹¹².

Czwarty stopień to dyplomowany księgowy - nowy zawód¹¹³, który według przewidywań powinno uzyskać około 15% księgowych.¹¹⁴

¹⁰⁸ Opracowanie własne na podstawie danych z Banku Danych Lokalnych (dostęp dn. 29.08.2013 r.) oraz Szkoły wyższe i ich finanse w 2011, GUS, Warszawa 2012, s. 36.

¹⁰⁹ W podgrupie ekonomicznej i administracyjnej zawarte są następujące obszary kształcenia: handel, marketing i reklama, finanse, bankowość i ubezpieczenia, rachunkowość i podatki, zarządzanie i administracja, praca biurowa, organizacja pracy. Informacja pochodzi z formularza sprawozdawczego GUS S-12: <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/passive/S-12.pdf> (dostęp dn. 30.08.2013 r.)

¹¹⁰ Sprawozdanie o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych.

¹¹¹ Jednolity tekst znajduje się w *Uchwale nr 760/214/ 2010 Prezydium Zarządu Głównego SKwP z dn. 14.12.2010 r.*

¹¹² *Dz. U. z 2010 r., nr 82, poz. 537 z późn.zm.*

¹¹³ Należy wspomnieć, że w Polsce istniał zawód dyplomowanego biegłego księgowego (z którego to wywodzi się wielu biegłych rewidentów, i którzy tytuł ten nadal posiadają). W raporcie nie zakładano jednak przeprowadzania analizy w ujęciu historycznym, a informacje na ten temat można znaleźć m.in. w: L. Dubicki,

Poziomy certyfikacji to:

- **I – księgowy**, kod zawodu 331301 (w grupie 3313 – księgowi),
- **II – samodzielny księgowy**, kod zawodu 241103 (w grupie 2411 – specjaliści ds. księgowości i rachunkowości),
- **III – główny księgowy**, kod zawodu 121101 (w grupie 1211 – kierownicy do spraw finansowych),
- **IV – dyplomowany księgowy**, zawód nowy.

Z informacji otrzymanych ze Stowarzyszenia wynika, że trwają prace nad opracowaniem zasad certyfikacji specjalisty rachunkowości zarządczej.

W Regulaminie wymagań kwalifikacyjnych i praktyki zawodowej dla potrzeb certyfikacji zawodu księgowego, stanowiącym załącznik do *Uchwały nr 732/111/2009 Zarządu Głównego*, określono wymagania wstępne niezbędne do podjęcia danego poziomu szkolenia.

Osoba ubiegająca się o certyfikat zawodowy powinna:

- 1) uznawać potrzebę ustawicznego doskonalenia zawodowego przez cały okres pracy w zawodzie księgowego,
- 2) rozumieć istotę i znaczenie przestrzegania norm oraz zasad etycznych w pracy zawodowej,
- 3) spełniać następujące wymagania w momencie przystępowania do określonego stopnia postępowania kwalifikacyjnego, obejmującego kształcenie zakończone egzaminem:
 - a) I stopień kwalifikacyjny (księgowy)
 - posiadać wykształcenie co najmniej średnie;
 - b) II stopień kwalifikacyjny (specjalista ds. rachunkowości)
 - posiadać wykształcenie co najmniej średnie,
 - posiadać wiedzę i umiejętności księgowego potwierdzone:
 - zaświadczeniem kwalifikacyjnym z zakresu I stopnia, uzyskanym po egzaminie kończącym kształcenie prowadzone przez Stowarzyszenie, lub
 - zaświadczeniem ukończenia kursu dla księgowych lub
 - tytułem technika rachunkowości lub

Dyplomowany biegły księgowy w Polsce – ujęcie historyczne (wybrane zagadnienia), „Rachunkowość” nr 11, 2011.

¹¹⁴ Wypowiedź Ryszarda Goryckiego, ówczesnego przewodniczącego zespołu ds. certyfikacji SKwP zamieszczona w „Biuletynie Rachunkowości” nr 9 z dn. 2009-05-01.

- inną formą uznaną przez placówkę¹¹⁵ za równoważną;
- c) III stopień kwalifikacyjny (główny księgowy)
- posiadać wykształcenie wyższe lub średnie uprawniające do wstąpienia na studia wyższe,
 - posiadać wiedzę i umiejętności specjalisty ds. rachunkowości potwierdzone:
 - zaświadczeniem kwalifikacyjnym, uzyskanym po egzaminie kończącym kształcenie prowadzone przez Stowarzyszenie z zakresu II stopnia, lub
 - zaświadczeniem o ukończeniu kursu specjalisty ds. rachunkowości lub
 - certyfikatem księgowym uprawniającym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wydanym przez Ministerstwo Finansów, lub
 - tytułem magistra o specjalności rachunkowość lub dyplomem licencjata o specjalności rachunkowość, uzyskanym na uczelni, która uzyskała akredytację Stowarzyszenia¹¹⁶ lub
 - tytułem magistra lub dyplomem licencjata i zaliczonym sprawdzianem wiadomości z zakresu wymagań określonych dla II stopnia ścieżki edukacyjnej SKwP, przeprowadzonym przez placówkę;
 - IV stopień kwalifikacyjny (dyplomowany księgowy) posiadać wykształcenie wyższe lub średnie uprawniające do wstąpienia na studia wyższe,
 - posiadać wiedzę i umiejętności głównego księgowego potwierdzone:
 - zaświadczeniem kwalifikacyjnym, uzyskanym po egzaminie kończącym kształcenie prowadzone przez Stowarzyszenie z zakresu III stopnia, lub
 - zaświadczeniem o ukończeniu kursu dla kandydata na głównego księgowego lub
 - zaliczonym sprawdzianem wiadomości z zakresu wymagań określonych dla III stopnia ścieżki edukacyjnej SKwP, przeprowadzonych przez placówkę,
 - posiadać praktykę w dziedzinie rachunkowości:
 - co najmniej dwuletnią - przy wykształceniu wyższym,
 - co najmniej pięcioletnią - przy wykształceniu średnim.

Za praktykę w rachunkowości uważa się wykonywanie czynności (na podstawie stosunku pracy w wymiarze czasu nie mniejszym niż 1 etat bądź odpłatnej umowy cywilnoprawnej, lub w związku z prowadzeniem własnej działalności gospodarczej):

¹¹⁵ Przez placówki rozumie się niepubliczne placówki kształcenia ustawicznego działające w oddziałach okręgowych SKwP i w Instytucie Certyfikacji Zawodowej Księgowych.

¹¹⁶ Obecnie trwają w SKwP prace nad opracowaniem zasad akredytacji uczelni wyższych.

- 1) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 2) wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 3) sporządzanie sprawozdań finansowych,

Potwierdzenie kwalifikacji w zawodzie księgowego na stopniach I, II i III kształcenia następuje na podstawie pozytywnych wyników egzaminów przeprowadzonych przez komisje egzaminacyjne, powołane w oddziałach okręgowych Stowarzyszenia i w Instytucie Certyfikacji Zawodowej Księgowych.

Zakres tematyczny modułów wchodzących w skład certyfikacji SKwP wygląda w sposób przedstawiony w poniższej tabeli (Tabela 3.5).

Tabela 3.5. Moduły tematyczne certyfikacji SKwP¹¹⁷

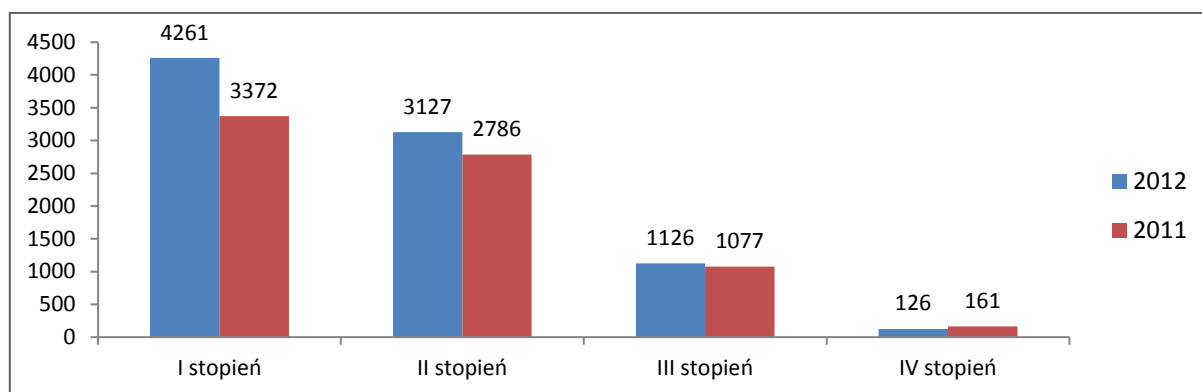
Stopień certyfikacji	Liczba modułów	Godziny szkolenia	Tematy modułów	Egzamin
I	2	80	Podstawy rachunkowości z elementami etyki zawodowej	Część A
			Wybrane zagadnienia publiczno-prawne	
II	3	200	Rachunkowość z elementami etyki zawodowej	
			Prawo podatkowe	
			Wybrane problemy prawa pracy, ubezpieczeń społecznych i gospodarczego	
III	5	212	Zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT (w oparciu o UoR, KSR, MSR i prawo podatkowe)	Część B
			Rachunek kosztów i podstawy rachunkowości zarządczej	
			Sprawozdania finansowe i ich analiza	
			Prawo podatkowe – praktyczne zagadnienia z uwzględnieniem aktualnego orzecznictwa i interpretacji	
			Prawo gospodarcze	
IV	4	160	Zaawansowana sprawozdawczość finansowa	Część C
			Zarządzanie finansami	

¹¹⁷ Źródło: Materiały otrzymane od SKwP.

Stopień certyfikacji	Liczba modułów	Godziny szkolenia	Tematy modułów	Egzamin
			Rachunkowość zarządcza – budżetowanie i kontrola kosztów	
			Aktywne zarządzanie rozliczeniami podatkowymi	

Kursy czterostopniowej certyfikacji prowadzone przez Stowarzyszenie cieszą się dużą popularnością. W latach 2011– 2012 absolwentami kursów stopni I – III zostało 16 036 osób (dane o kursach i certyfikatach wydawanych w latach wcześniejszych należy zaprezentować oddzielnie z uwagi na istotne zmiany jakie zaszły w zasadach certyfikacji po 2010 r.). Wykres 3.4 obrazuje liczbę osób uczestniczących w kursach poszczególnych stopni certyfikacji.

Wykres 3.4. Liczba osób uczestniczących w kursach I-IV stopnia prowadzonych przez SKwP w latach 2011-2012¹¹⁸



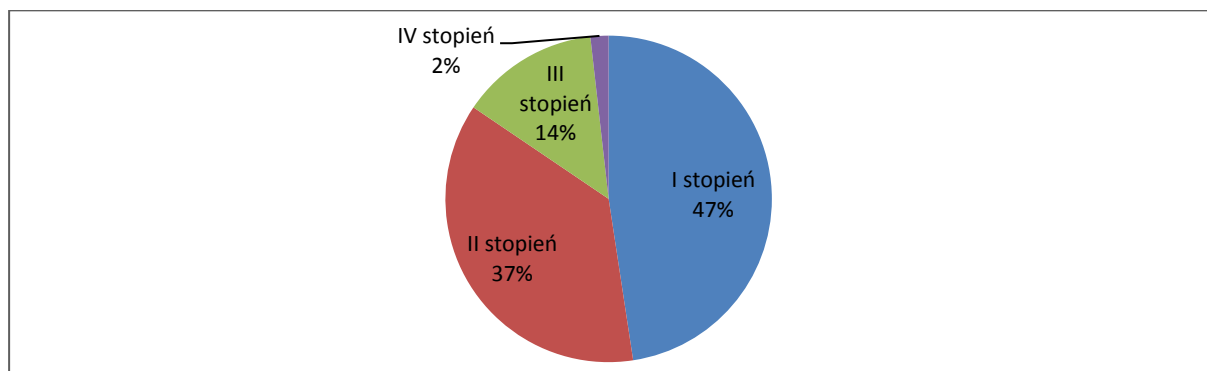
Procentowy udział uczestników poszczególnych stopni kursów certyfikacji księgowej w okresie (2011-2012) przedstawiono na poniższym wykresie (Wykres 3.5).

Średnio 93% osób kończących kursy stopni I-II zdobywa odpowiedni certyfikat (w latach 2011-2012 wydano 7 102 certyfikaty księgowego i 5 505 certyfikatów samodzielnego księgowego)¹¹⁹. W przypadku kursów III stopnia średnia oscyluje w granicach 83% (w badanych dwóch latach wydano 1812 certyfikatów głównego księgowego). Najmniejszy odsetek zdających egzamin końcowy odnotowywany jest wśród absolwentów kursów IV stopnia (wynosi on niespełna 40% osób przystępujących do egzaminu) i w latach 2011-2012 wydano 238 certyfikatów dyplomowanego księgowego. Wynika to po pierwsze z faktu, że najmniejszy odsetek uczestników tego kursu przystępuje do egzaminu, a przede wszystkim z powodu trudności i obszerności materiału poddawanego egzaminowi. Dane te przedstawia (Wykres 3.6).

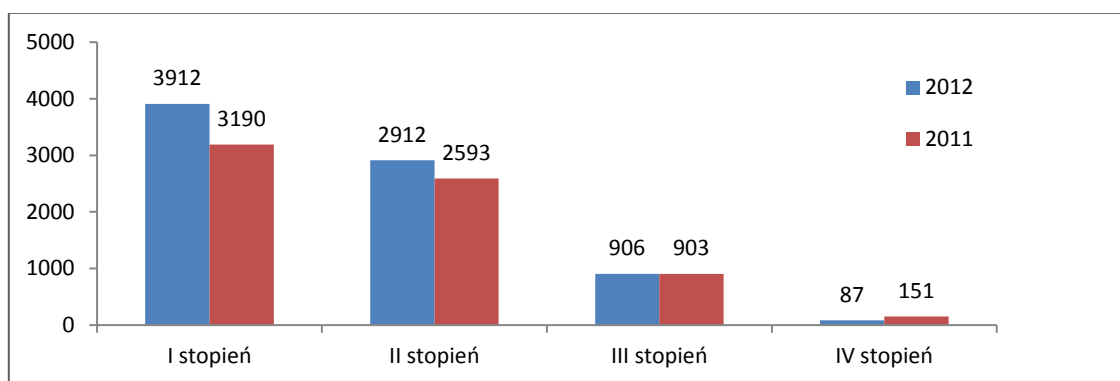
¹¹⁸ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Zestawień absolwentów certyfikowanych w 2011 i 2012 r. sporządzonych przez SKwP, materiały otrzymane od SKwP.

¹¹⁹ Wcześniej certyfikatów nie wydawano (ponieważ system certyfikacji SKwP wprowadziła w 2010 r.).

Wykres 3.5. Udział procentowy uczestników kursów poszczególnych stopni certyfikacji księgowej w latach 2011-2012¹²⁰



Wykres 3.6. Liczba osób, które uzyskały certyfikat I-IV stopnia nadawany przez SKwP w latach 2011-2012¹²¹



Nie jest jednak wiadomym ile osób, które rozpoczęły certyfikację kontynuuje następne jej stopnie (tzn. ile osób, które zdobyły I stopień certyfikacji, ukończyło następnie II i/lub III stopień).¹²²

Zdaniem badających, ważnym przekrojem informacyjnym może być ilość certyfikatów wydawanych przez poszczególne oddziały okręgowe SKwP. Z uwagi na potrzebę uzyskania spójności analizy (m.in. z danymi uzyskanymi z GUS i MPiPS) przyporządkowano poszczególne oddziały okręgowe do województw (certyfikaty wydawane przez Instytut Certyfikacji dołączono do województwa mazowieckiego), zdejść sobie sprawę z nie do końca precyzyjnego pokrywania się terytoriów działania oddziałów z granicami województw.

¹²⁰ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Zestawień absolwentów certyfikowanych w 2011 i 2012 r. sporządzonych przez SKwP, materiały otrzymane od SKwP.

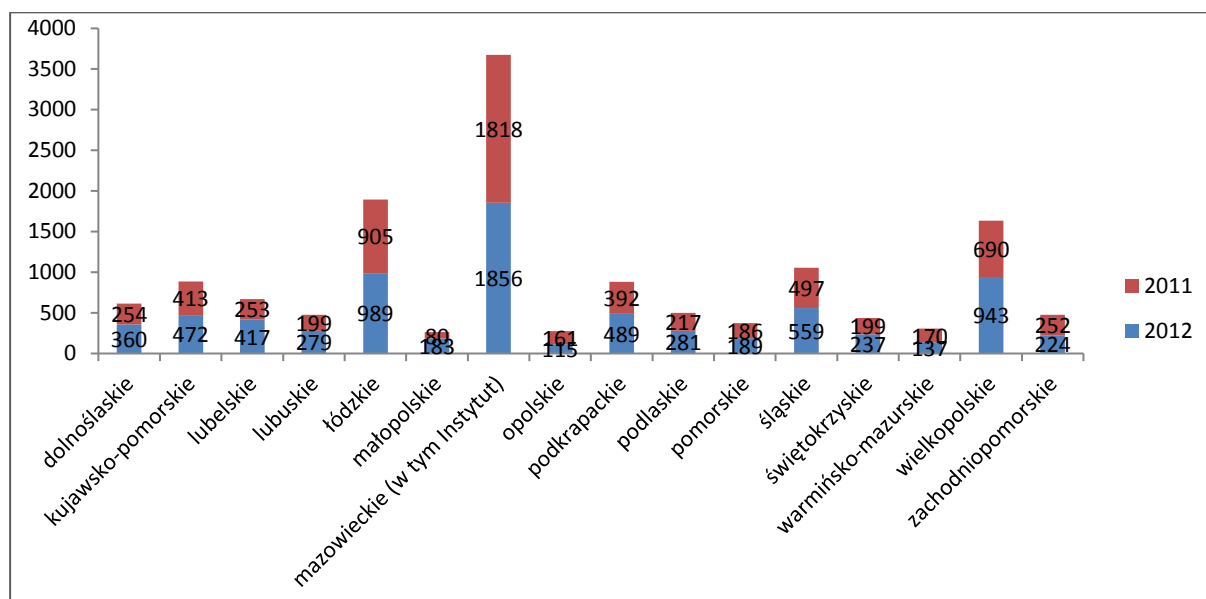
¹²¹ *Ibid.*

¹²² Oddziały okręgowe nie sprawozdają w takim przekroju, a z danych uzyskanych z Instytutu Certyfikacji SKwP wynika, że 50-60% osób, które kończą kurs na I stopniu kontynuuje naukę na stopniu II (nie musi się to jednak pokrywać z sytuacją w oddziałach okręgowych).

Ilość certyfikatów wydanych w latach 2011-2012 w poszczególnych województwach przedstawia Wykres 3.7, a udział procentowy - Wykres 3.8.

Najwięcej certyfikatów wydano w województwie mazowieckim (25% wszystkich wydanych certyfikatów), następnie w łódzkim (13%) i wielkopolskim (11%). Zestawienie to nie obejmuje certyfikatów dyplomowanego księgowego, które wydawane są tylko na poziomie centralnym.

Wykres 3.7. Liczba osób, które uzyskały certyfikat nadawany przez SKwP w latach 2011-2012 w poszczególnych województwach¹²³

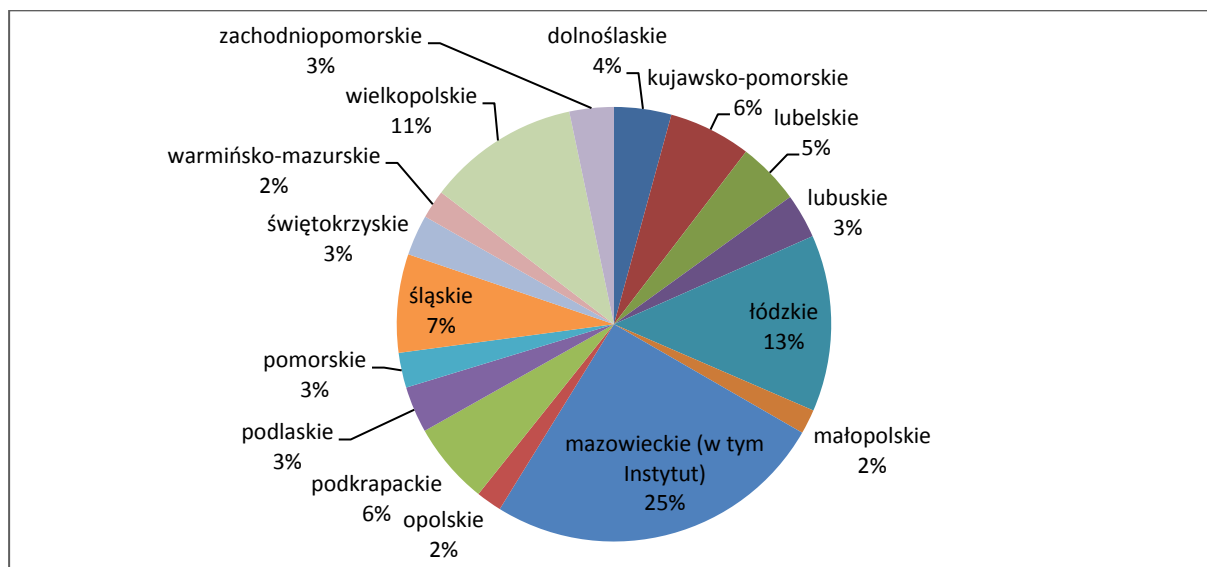


Stowarzyszenie, poza kursami przygotowującymi do zdobycia certyfikatu księgowego prowadzi także szereg innych szkoleń i kursów, w tym kończących się nadaniem kwalifikacji zawodowych (specjalista ds. rachunkowości podatkowej, specjalista ds. kadr i płac, specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej i inne) – w 2012 r. prowadzono 41 takich kursów dla 1 066 osób, co stanowi 7,5% ogółu przeprowadzonych kursów. Ponadto SKwP realizuje kursy przygotowujące do egzaminów na biegłego rewidenta (139 słuchaczy w 2012 r.) i szereg kursów z podatków, płac i innych nie kończących się nadaniem stopnia kwalifikacyjnego (w 2012 w kursach tego typu trwających ponad 30 h uczestniczyło niemal 5 tys. słuchaczy) oraz studia podyplomowe (w 2012 r. ukończyło je ponad 478 osób) i szkolenia doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów i dyplomowanych księgowych. W sumie we wszystkich kursach w wymiarze powyżej 30 h (łącznie z certyfikacją księgową) w 2012 r. wzięło udział ponad 14,5 tys. osób, a w kursach tzw. „krótkich” (trwających krócej niż 30 h) niemal 25 tys. osób.¹²⁴

¹²³ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Zestawień absolwentów certyfikowanych w 2011 i 2012 r. sporządzonych przez SKwP, materiały otrzymane od SKwP.

¹²⁴ Protokół nr 806/2013 posiedzenia Prezydium Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, s.13-15.

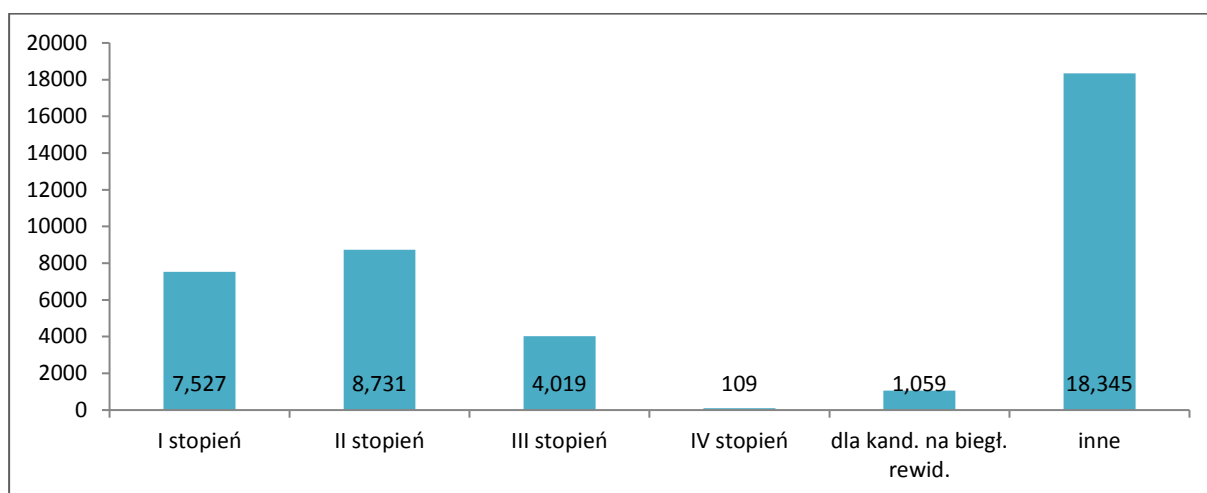
Wykres 3.8. Udział procentowy certyfikatów nadawanych przez SKwP w latach 2011-2012 w poszczególnych województwach¹²⁵



Nie ma całościowych danych na temat rynku szkoleń A&A, ale podane wyżej liczby świadczą bezspornie o tym, że SKwP jest liderem wśród organizatorów kursów z zakresu rachunkowości w Polsce.

Poniżej (Wykres 3.9) przedstawiono podstawowe dane ilościowe o przeprowadzonych kursach i wydanych certyfikatach w latach 2007 – 2010. W badanym okresie absolwentami kursów prowadzonych przez SKwP zostało aż 39 790 osób.

Wykres 3.9. Liczba absolwentów kursów prowadzonych przez SKwP w latach 2007 – 2010¹²⁶

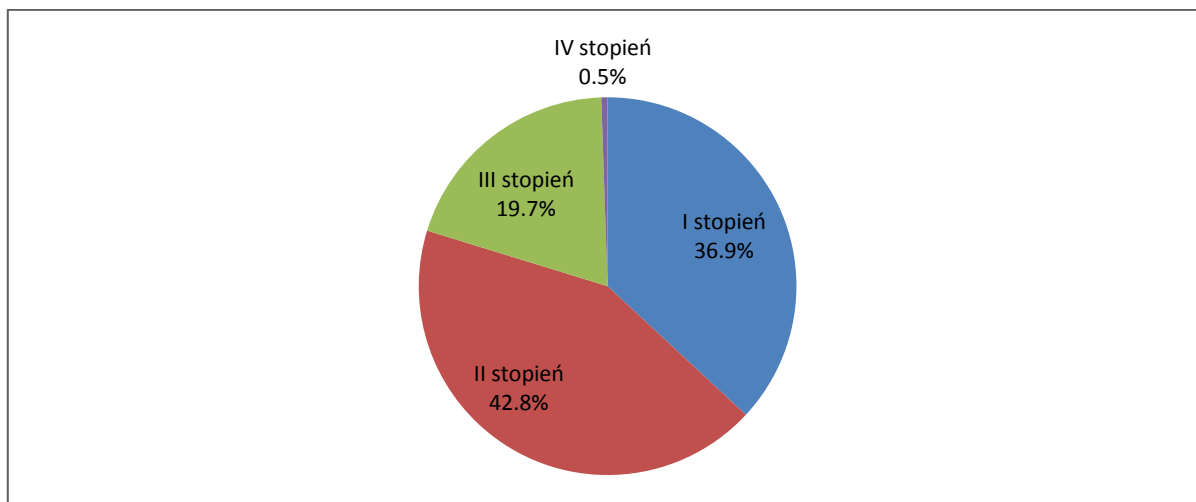


¹²⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Zestawień absolwentów certyfikowanych w 2011 i 2012 r. sporządzonych przez SKwP, materiały otrzymane od SKwP.

¹²⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Sprawozdania z działalności edukacyjnej SKwP w latach 2007-2010, materiały otrzymane od SKwP.

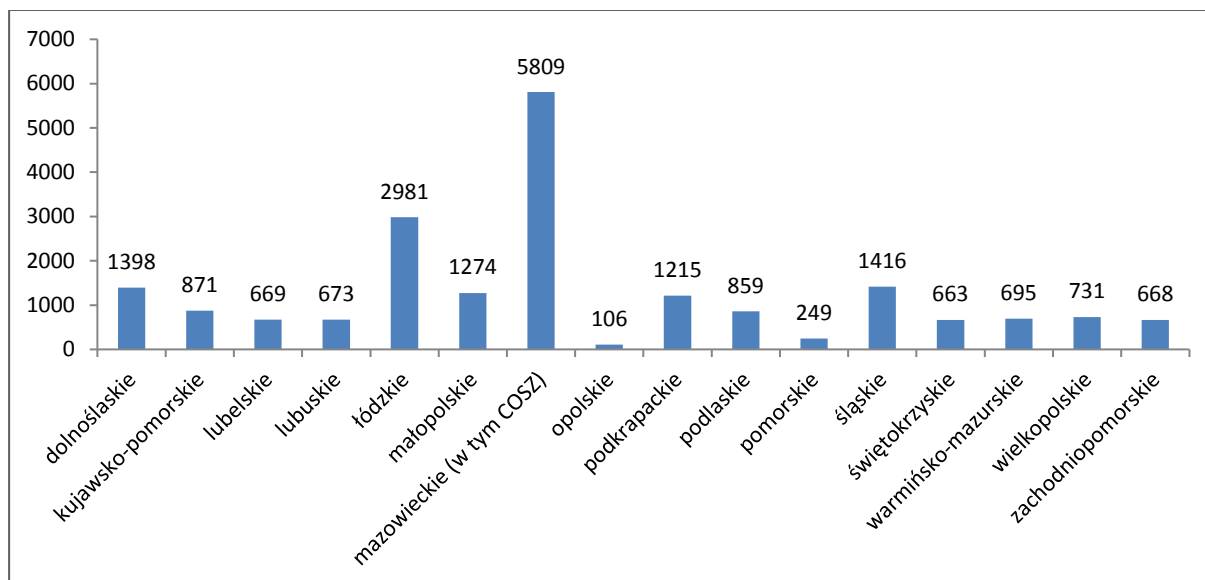
Wykres 3.10 przedstawia procentowy udział uczestników kursów certyfikacji księgowej w badanym okresie (2007-2010). Śladowy udział kursantów w IV stopniu kwalifikacji wynika z faktu, że certyfikat ten został wprowadzony w drugiej połowie 2009 r.

Wykres 3.10. Udział procentowy uczestników kursów poszczególnych stopni certyfikacji księgowej w latach 2007-2010¹²⁷



Ilość certyfikatów wydanych w latach 2007-2010 w poszczególnych województwach przedstawia Wykres 3.11, a udział procentowy – Wykres 3.12.

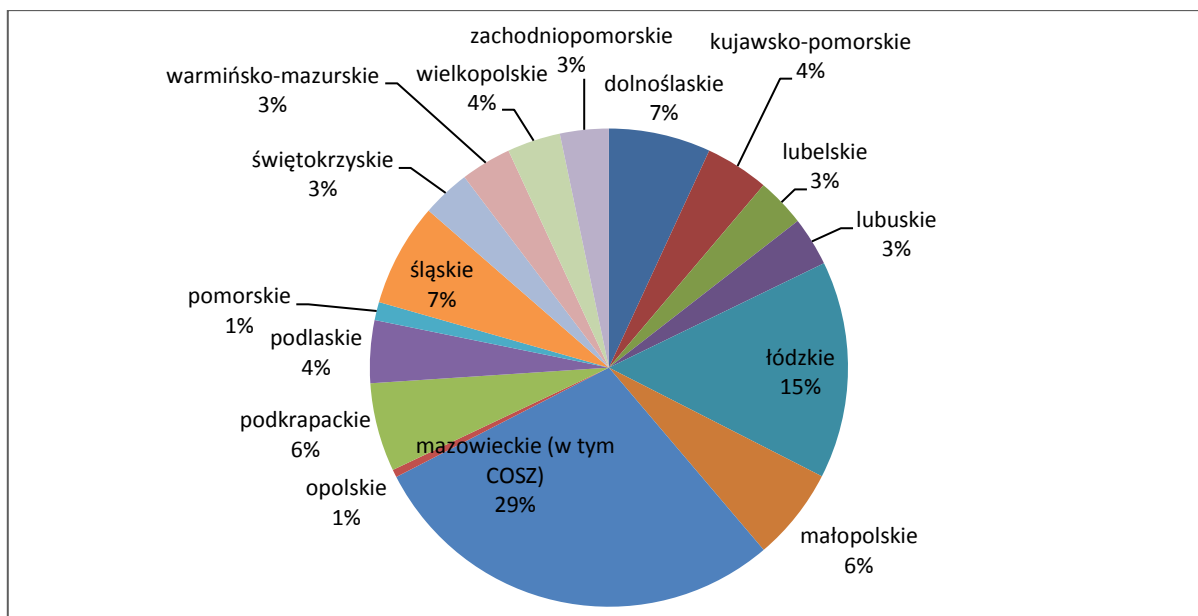
Wykres 3.11. Liczba osób, które uzyskały certyfikat nadawany przez SKwP w latach 2007-2010 w poszczególnych województwach¹²⁸



Wykres 3.12. Udział procentowy certyfikatów nadawanych przez SKwP w latach 2007-2010 w poszczególnych województwach¹²⁹

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid.



W latach 2007-2010, podobnie jak w następnych dwu latach (2011-2012) najwięcej certyfikatów wydano w województwie mazowieckim (29% wszystkich wydanych certyfikatów) oraz w łódzkim (15%).

Nowym zawodem/uprawnieniem, któremu nie przypisano kodu w obowiązującej klasyfikacji zawodów jest **dyplomowany księgowy** – uprawnienie wprowadzone w 2009 r. przez SKwP.

Prace zmierzające do wprowadzenia certyfikacji zawodowej księgowych prowadzone były przez SKwP na przestrzeni kilku lat, przy czym dopiero uchwalenie zmian w statucie przez Nadzwyczajny Krajowy Zjazd w dniu 29.01.2009 r. i wprowadzenie nowej kategorii członkostwa tj. „członka zwyczajnego – dyplomowanego księgowego” pozwoliło na podjęcie uchwał przez Zarząd Główny SKwP w sprawie systemu certyfikacji zawodowej. Rozwiązania wprowadzone przez SKwP (statutowe i wykonawcze) odpowiadają kryteriom członkostwa w IFAC oraz są zgodne z wymogami opracowanych przez IFAC Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych¹³⁰, zgodnie z którymi, dyplomowanym księgowym może zostać osoba legitymująca się odpowiednim zasobem wiedzy i praktyką zawodową, znająca zasady funkcjonowania biznesu oraz prezentująca sobą postawę etyczną. Zgodnie z zamierzeniami

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ IFAC opracowała 8 standardów: IES 1 Wstępne wymogi edukacyjne dla kandydatów na profesjonalnych księgowych, IES 2 Treść programu edukacyjnego dla profesjonalnego księgowego, IES 3 Edukacja ogólna i umiejętności zawodowe, IES 4 Etyka, wartości i postawa zawodowa, IES 5 Wymogi związane z praktyką zawodową, IES 6 Ocena przygotowania zawodowego i kompetencji, IES 7 Program ustawicznego doskonalenia zawodowego, IES 8 Wymogi dotyczące kompetencji biegłych rewidentów (rozumianych jako profesjonalni księgowi), <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/table-of-contents-3.pdf> (dostęp dn. 21.08.2013 r.).

SKwP dyplomowany księgowy, to osoba, która z pełną odpowiedzialnością może pełnić funkcję menedżera finansowego.¹³¹

Zasady zdobywania tytułu „**dyplomowany księgowy SKwP**” (w skrócie „dyplomowany księgowy”) reguluje *Uchwała nr 732/110/ 2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 20.07.2009 r. w sprawie tytułu zawodowego „dyplomowany księgowy”*.

Dyplomowanym księgowym, zgodnie z par. 1 ust 2. ww. uchwały jest „osoba o sprawdzonej oraz aktualizowanej wiedzy i umiejętnościach w zakresie organizowania rachunkowości jednostek, prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z polskimi i międzynarodowymi standardami rachunkowości, a także prowadzenia gospodarki finansowej, w tym spraw podatkowych jednostki”. Dyplomowany księgowy, zgodnie ze szczegółowo określonymi przez Międzynarodowe Standardy Edukacyjne warunkami, powinien legitymować się odpowiednim zasobem wiedzy, posiadać praktykę zawodową i prezentować etyczną postawę. Weryfikacja tych warunków, co do zasady, odbywa się w drodze realizacji określonej ścieżki kwalifikacyjnej. Ścieżkę tą określono szczegółowo w *Uchwale nr 760/214/ 2010 Prezydium Zarządu Głównego SKwP z dn. 14.12.2010 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu uchwały nr 732/111/2009 Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce z dn. 20.07.2009 r. w sprawie certyfikacji zawodu księgowego*.

Tytuł zawodowy dyplomowanego księgowego uzyskuje się w ramach ścieżki edukacyjnej SKwP lub eksternistycznie.

Ścieżka edukacyjna w ramach certyfikacji SKwP przewiduje cztery poziomy kształcenia:

- I stopień – księgowy,
- II stopień – specjalista ds. rachunkowości,
- III stopień – główny księgowy,
- IV stopień – dyplomowany księgowy.

O ile egzaminy trzech pierwszych stopni przeprowadzane są przez okręgowe komisje egzaminacyjne, to **egzamin na dyplomowanego księgowego przeprowadzany jest przez Główną Zawodową Komisję Egzaminacyjną**, powoływaną na czteroletnią kadencję przez Zarząd Główny SKwP.

Tytuł dyplomowanego księgowego (*par. 2 Uchwały ws. tytułu...*) może uzyskać osoba, która:

- 1) ukończyła studia wyższe w Polsce lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Polsce za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i w piśmie oraz odbyła trzyletnią

¹³¹ Wypowiedź Ryszarda Goryckiego, ówczesnego przewodniczącego zespołu ds. certyfikacji SKwP zamieszczona w „Biuletynie Rachunkowości” nr 9 z dn. 2009-05-01.

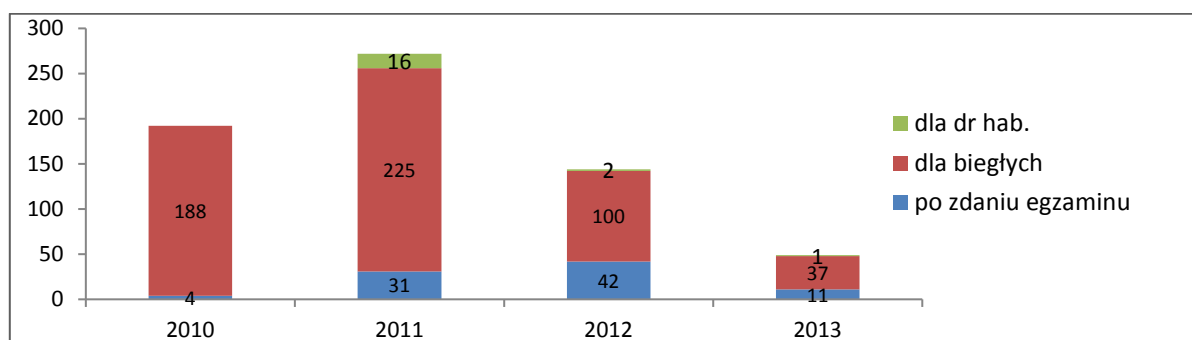
praktykę w dziedzinie rachunkowości, w tym co najmniej dwa lata na samodzielnym stanowisku, albo posiada wykształcenie uzyskane w Polsce lub zagranicą, uprawniające do wstąpienia na studia wyższe i włada językiem polskim w mowie i w piśmie oraz odbyła sześcioletnią praktykę w dziedzinie rachunkowości, w tym co najmniej trzy lata na samodzielnym stanowisku,

- 2) korzysta w pełni z praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,
- 3) ma nieposzlakowaną opinię, a zwłaszcza nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo: przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu, działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo skarbowe,
- 4) jest członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce,
- 5) złożyła z wynikiem pozytywnym egzaminy na dyplomowanego księgowego,
- 6) złożyła przyrzeczenie.

Tytuł dyplomowanego księgowego mogą uzyskać (po złożeniu wniosku do SKwP) biegli rewidenci wpisani do rejestru prowadzonego przez KIBR oraz osoby posiadające stopień naukowy doktora habilitowanego nauk ekonomicznych lub nauk o zarządzaniu, specjalizujące się w zakresie rachunkowości.¹³²

Na dzień 31 grudnia 2013 r. SKwP wydało **657 certyfikatów dyplomowanego księgowego**, przy czym w 86% są to certyfikaty wydane biegłym rewidentom i doktorom habilitowanym w specjalności rachunkowość, a tylko 88 osób otrzymało certyfikaty po zdanych egzaminie. Ilość wydanych certyfikatów w latach 2010-2013 przedstawiono na poniższym wykresie (Wykres 3.13).

Wykres 3.13. Ilość wydanych certyfikatów dyplomowanego księgowego w latach 2010-2013^{133,*}



*certyfikaty wydane do 31 grudnia 2013 r.

¹³² Należy spodziewać się, że wkrótce powinna nastąpić nowelizacja uchwały, uwzględniająca zmiany w klasyfikacji dyscyplin naukowych, tj. wprowadzenie nowej dyscypliny naukowej „finanse” (*Uchwała Centralnej Komisji do Spraw Stopni i Tytułów z dn. 23.04.2010 zmieniająca uchwałę w sprawie określania dziedzin nauki i dziedzin sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych, Monitor Polski z 2010 r., nr 46, poz. 636*).

¹³³ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych uzyskanych z Instytutu Certyfikacji Zawodowej Księgowych SKwP.

Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych SKwP prowadzi rejestr dyplomowanych księgowych, a dane zawarte w rejestrze mogą, za indywidualną zgodą dyplomowanego księgowego, zostać umieszczone na stronie internetowej Stowarzyszenia.

Zakres tematyczny i warunki egzaminu na dyplomowanego księgowego określono w rozdziale VIII Regulaminu Głównej Zawodowej Komisji Egzaminacyjnej (załącznik 2 do *Uchwały nr 732/110/2009 Zarządu Głównego SKwP*). Zgodnie z Regulaminem pisemny anonimowy egzamin, składający się z testów i zadań sytuacyjnych, obejmuje cztery części:

- Część A - zakres tematyczny stopnia I i II systemu certyfikacji,
- Część B - zakres tematyczny stopnia III systemu certyfikacji,
- Część C - zakres tematyczny stopnia IV systemu certyfikacji,
- Część D - zadanie problemowe.

Warunkiem zdania egzaminu jest zaliczenie wszystkich czterech części egzaminu (A, B, C, D) poprzez uzyskanie co najmniej 60% liczby punktów możliwych do osiągnięcia z danej części. Na wniosek kandydata Komisja może uznać za zaliczone dwie pierwsze części egzaminu:

- 1) część A uznaje się za zaliczoną, gdy kandydat:
 - a) zdał egzamin kończący II stopień ścieżki edukacyjnej Stowarzyszenia lub
 - b) posiada certyfikat uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wydany przez Ministerstwo Finansów, lub
 - c) posiada tytuł magistra ze specjalnością rachunkowość, uzyskany na uczelni akredytowanej przez Stowarzyszenie,
- 2) części A i B uznaje się za zaliczoną w przypadku, gdy kandydat:
 - a) zdał egzamin kończący III stopień ścieżki edukacyjnej Stowarzyszenia lub
 - b) ukończył kurs IV stopnia ścieżki edukacyjnej Stowarzyszenia.

Przystępowanie do egzaminów jest płatne i obecnie opłaty wynoszą: część A - 250 zł, części B i C po 300 zł, część D - 150 zł.

Dyplomowani księgowi są zobowiązani do udziału w ustawicznym doskonaleniu zawodowym (dalej: UDZ). Zasady tego doskonalenia określa „Regulamin systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego dyplomowanych księgowych”. Zakresem przedmiotowym UDZ objęto następujące zagadnienia:

- 1) rachunkowość, finanse oraz powiązane zagadnienia,
- 2) wiedza z dziedziny organizacji i prowadzenia działalności gospodarczej,
- 3) wiedza i kompetencje z zakresu technologii informacyjnej (IT).

Każdy dyplomowany księgowy jest zobowiązany, w okresie następujących kolejno po sobie trzech lat, przeznaczyć na ustawiczne doskonalenie zawodowe co najmniej 120 godzin, w

tym w jednym roku co najmniej 20 godzin szkoleń lub indywidualnego podnoszenia kwalifikacji zawodowych (m.in., udział w konferencjach, odczytach, działalność wydawnicza, uzyskiwanie stopni naukowych, tytułów zawodowych, awans zawodowy, prowadzenie wykładów)¹³⁴. Dla niewykonujących zawodu limit obniżono o 50%, a dla trwale niewykonujących zawodu całkowicie zniesiono obowiązek UDZ. Dyplomowani księgowi będący jednocześnie biegłymi rewidentami lub doradcami podatkowymi wypełniają obowiązek UDZ przez udział w obligatoryjnym szkoleniu zawodowym organizowanym odpowiednio przez KIBR lub KIDP.

Nadzór nad spełnianiem obowiązku ustawicznego doskonalenia zawodowego sprawują prezydium zarządów oddziałów okręgowych SKwP. W razie niespełniania przez dyplomowanego księgowego obowiązku UDZ Prezydium Zarządu Głównego Stowarzyszenia może podjąć decyzję o skreśleniu z rejestru dyplomowanych księgowych SKwP.

Szkolenia służące ustawicznemu doskonaleniu zawodowemu organizują niepubliczne placówki kształcenia ustawicznego działające w oddziałach okręgowych i w Instytucie Certyfikacji Zawodowej Księgowych oraz przez inne jednostki upoważnione do tego przez Prezydium Zarządu Głównego SKwP.¹³⁵

3.4.2. Certyfikacja ACCA¹³⁶

Certyfikat ACCA jest wydawany przez *The Association of Chartered Certified Accountants*, organizację o zasięgu międzynarodowym zrzeszającą ponad 150 tys. członków i 430 tys. studentów w ponad 170 krajach. ACCA jest jedną z najpopularniejszych kwalifikacji zawodowych z dziedziny rachunkowości, szczególnie w Europie, gdzie oficjalnie została uznana przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Ponadto ACCA funkcjonuje w Ameryce Północnej i Południowej, Azji oraz Australii. ACCA ma 80 biur i współpracuje z 8 000 pracodawców. Przedstawicielstwo w Polsce powstało w 2004 r.

Aby zdobyć kwalifikację ACCA **należy zdać 14 (z 16) egzaminów i internetowy moduł etyczny oraz wykazać się odpowiednią praktyką zawodową**. Większość z 14 egzaminów, zdawanych w języku angielskim, poświęconych jest rachunkowości finansowej oraz zarządczej, ale wiedzę zdobywa się również z takich dziedzin jak: podatki, prawo, audyt, a także analiza biznesowa. Egzaminy (oraz kursy) opierają się głównie o metodę tzw. *case*

¹³⁴ Według Załącznika 4 do Uchwały nr 800/137/2013 Prezydium Zarządu Głównego SKwP z dn. 22.01.2013 r. w sprawie form ustawicznego doskonalenia zawodowego dyplomowanych księgowych oraz formy dowodów potwierdzających wywiązanie się z obowiązku ustawicznego doskonalenia zawodowego.

¹³⁵ Odpowiednio udokumentowany wniosek jednostki ubiegającej się o upoważnienie, zgodnie z par. 12 Regulaminu UDZ, powinien być złożony na 60 dni przed planowanym rozpoczęciem szkolenia. Lista szkoleń i prowadzących je jednostek upoważnionych jest publikowana na stronie internetowej Zarządu Głównego Stowarzyszenia.

¹³⁶ Podpunkt opracowano w znacznej mierze w oparciu o dane zawarte na stronach internetowych: <http://www.accaglobal.com>; <http://www.karierawfinansach.pl/w-branzy/arttykul/acca>; <http://pl.cfosummit.pl/> (dostęp dn. 11-12.08.2013 r.).

studies i duży nacisk kładziony jest na zarządzanie finansami. Egzaminy podzielone są na dwa poziomy: *Fundamentals* oraz *Professional* (Tabela 3.6). Moduły *Knowledge* i *Skills* zakończone są oficjalnymi dyplomami, wydawanymi przez ACCA i funkcjonują jako odrębna część kwalifikacji ACCA.

Tabela 3.6. Lista wymaganych przedmiotów (egzaminów) kwalifikacji ACCA¹³⁷

Lp	Nr	Egzamin	Przedmiot	Dyplom
Fundamentals Knowledge (3 egzaminy)				ACCA Diploma in Accounting and Business
1	F1	computer	Accountant in Business	
2	F2		Management Accounting	
3	F3		Financial Accounting	
Fundamentals Skills (6 egzaminów)				ACCA Advanced Diploma in Accounting and Business (+ moduł etyczny)
4	F4	paper	Corporate and Business Law	
5	F5		Performance Management	
6	F6		Taxation	
7	F7		Financial Reporting	
8	F8		Audit and Assurance	
9	F9		Financial Management	
Professional Essentials (3 egzaminy)				Członek ACCA (+ praktyka zawodowa)
10	P1	paper	Governance, Risk and Ethics	
11	P2		Corporate Reporting	
12	P3		Business Analysis	
Professional Options (2 z 4 egzaminów – do wyboru)				
13	P4	paper	Advanced Financial Management	
14	P5		Advanced Performance Management	
15	P6		Advanced Taxation	
16	P7		Advanced Audit and Assurance	

Studenci uczelni wyższych oraz biegli rewidenci mogą liczyć na zwolnienia z części egzaminów z poziomu Fundamentals. Absolwenci studiów kierunków związanych z finansami są zwolnieni z czterech egzaminów (F1-F4), przy czym uznaje się, że przedmioty F2

¹³⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: <http://www.accaglobal.com> (dostęp dn. 11.08.2013 r.).

i F3 są fundamentalne dla całej kwalifikacji i jakiejkolwiek zaległości mogą skutkować problemami na kolejnych poziomach certyfikacji. Uczelnie kształcące na kierunkach finansowych mogą starać się o akredytację uprawniającą absolwentów do kolejnych zwolnień (F5-F9), jednak maksymalna ilość dopuszczalnych zwolnień z egzaminów nie może przekroczyć 9 (dotyczy to także biegłych rewidentów), czyli dla zdobycia kwalifikacji niezbędne jest przystąpienie do co najmniej 5 egzaminów (P1-P7).

Egzaminy odbywają się w sesjach (dwie w roku) i w trakcie jednej sesji można podejść maksymalnie do 4 egzaminów. Kolejność zdawania egzaminów z danego modułu jest dowolna, ale nie można przystępować do egzaminu z nowego modułu nie skończywszy poprzedniego.

Rozpoczęcie nauki nie wymaga wcześniejszego doświadczenia, ani wiedzy związanej z finansami i rachunkowością. Przejście całej ścieżki szkolenia zajmuje średnio od 2,5 do 3,5 roku, jednak od momentu rejestracji jako student, do momentu zdania ostatniego egzaminu, nie może minąć więcej niż 10 lat. Natomiast **zdobycie certyfikatu jest możliwe po minimum 3-letnim doświadczeniu zawodowym związanym z finansami** (praktykę można zdobywać przed, w trakcie, bądź po zdaniu wszystkich egzaminów) oraz wykazaniu się posiadaniem określonych kompetencji zawodowych, tzw. *practical experience requirements (PER)*.

ACCA organizuje szereg szkoleń i warsztatów w ramach tzw. doskonalenia zawodowego, które pełnią także rolę platformy wymiany doświadczeń, ułatwiają nawiązywanie kontaktów, budowanie relacji w biznesie oraz integrują środowisko finansistów.

ACCA współpracuje z *Oxford Brookes University* i po ukończeniu pełnej kwalifikacji można ubiegać się o dyplom MBA, natomiast ukończenie poziomu *Fundamentals* oraz napisanie pracy zaliczeniowej pozwala na uzyskanie tytułu licencjata tej uczelni.

W Polsce istnieje kilka firm szkoleniowych, w których można odbyć kursy przygotowujące do egzaminów ACCA. Średni koszt odbycia kursów przygotowujących do wszystkich egzaminów waha się od dwudziestu kilku do trzydziestu kilku tysięcy złotych. Do tego należy doliczyć opłaty administracyjne oraz opłaty za egzamin. Istnieje też możliwość zdawania egzaminów bez uczęszczania na kursy, co jest o wiele tańsze: koszt sprowadza się do wniesienia opłat za egzaminy oraz opłat administracyjnych - w sumie ok. 4 tys. zł. za wszystkie egzaminy.¹³⁸

Według ACCA kwalifikacja ta jest przeznaczona dla osób, którzy chcą osiągnąć wysoką pozycję zawodową w dziedzinie rachunkowości, audytu i finansów. Z dyplomem ACCA dużo łatwiej dostać pracę na kierowniczych stanowiskach związanych z finansami i rachunkowością za granicą.¹³⁹

¹³⁸ Bardziej szczegółowe informacje na temat opłat można znaleźć m.in.: <http://www.accaglobal.com>, <http://www.bpp.pl/?oplaty-acca,47>.

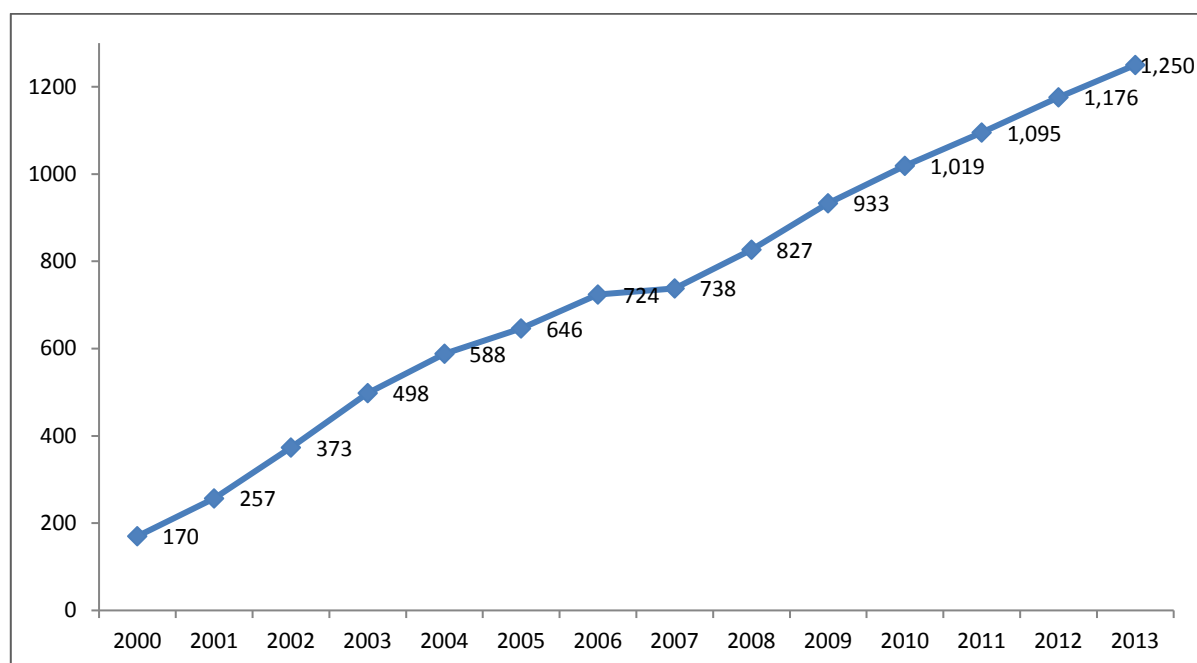
¹³⁹ Miesięczne zarobki brutto w Polsce osób posiadających kwalifikację ACCA zaczynają się od ok. 8 tys. zł. Wraz ze zdobywanym doświadczeniem zawodowym wynagrodzenie rośnie i nierzadko po kilku latach przekracza

Zaletą dyplomu ACCA jest fakt, że jest on uznawany w wielu krajach na świecie, a przykładowe stanowiska, które łatwiej osiągnąć posiadając certyfikat ACCA to: dyrektor finansowy, kontroler finansowy, główny księgowy, audytor wewnętrzny, *proces manager* w centrach BPO/SSC, *supervisor*.

Według danych otrzymanych z ACCA Polska (korespondencja mailowa) na 15 sierpnia br. **ACCA liczy w Polsce 1251 członków, a 2672 osoby są w trakcie robienia kwalifikacji**. Profil osobowy członka ACCA to: mężczyzna (57%) w wieku 31-45 lat, zajmujący stanowisko dyrektora finansowego (20% członków).

Liczbę członków na koniec każdego roku obrotowego w latach 2000-2013 przedstawia Wykres 3.14.

Wykres 3.14. Liczba członków ACCA w Polsce na koniec każdego roku obrotowego w latach 2000-2013¹⁴⁰



Średniorocznie przybywa 77 członków ACCA, przy czym największą dynamikę wzrostu liczby członków stwierdzono w roku 2003 (przybyło 125 członków), 2002 (przybyło 116 członków) i 2009 (przybyło 106 członków). Najwolniej liczba członków zmieniała się w roku 2007 (wzrost tylko o 14 osób w stosunku do roku poprzedniego).

Jeśli chodzi o zróżnicowanie terytorialne (w przekroju województw), to przedstawiono je na poniższym wykresie (Wykres 3.15). Dane zebrano na podstawie adresu korespondencyjnego zgłoszonego do bazy członków ACCA, w której każdy z członków ma swój własny profil.

poziom 20 tys. zł, za: <http://www.karierawfinansach.pl/w-branzy/artikul/acca-kwalifikacja-kursy-zakres-wiedzy-egzamin-perspektywy> (dostęp dn. 12.08.2013 r.).

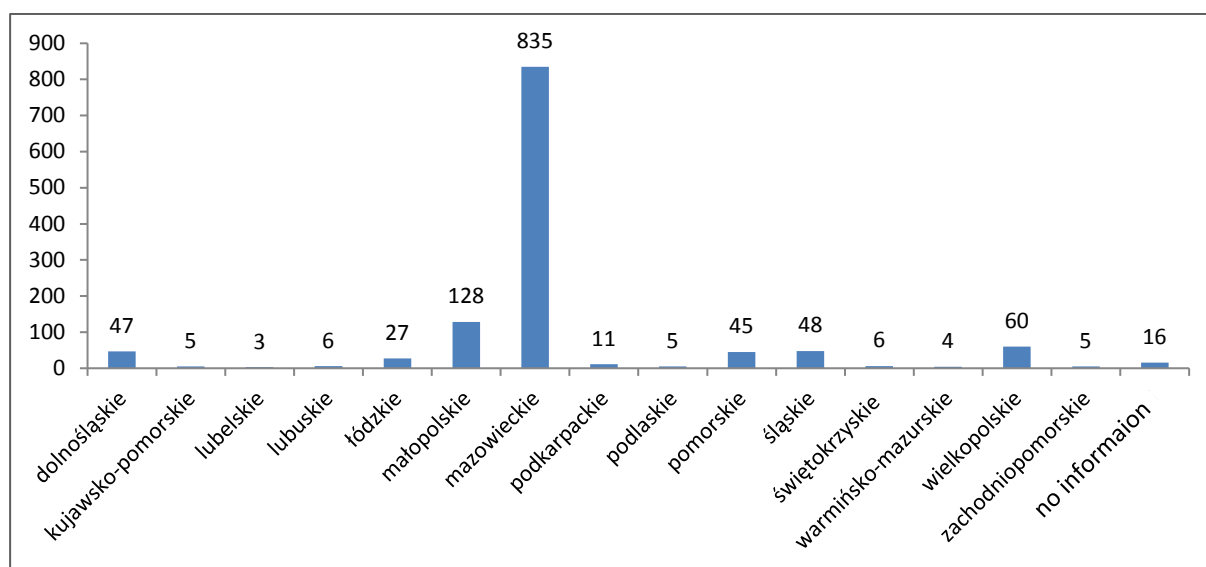
¹⁴⁰ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych otrzymanych z ACCA Polska.

Najwięcej osób posiadających kwalifikację ACCA pracuje w województwie mazowieckim (niemal 77% wszystkich członków) oraz w województwie małopolskim (ponad 10%), a najmniej w lubelskim (0,24%) i warmińsko-mazurskim (0,32%).

Dane umieszczane na osobistym profilu członka w bazie ACCA obejmują także informacje dotyczące zatrudnienia, jednak pola te nie są obowiązkowe.

Informacje zbierane przez ACCA nie pozwalają określić czy członkowie posiadają, a jeśli tak, to jakie inne kwalifikacje zawodowe (biegły rewident, certyfikat MF uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, inne).

Wykres 3.15. Liczba członków ACCA w Polsce według województw¹⁴¹



3.4.3. Certyfikacja CIMA

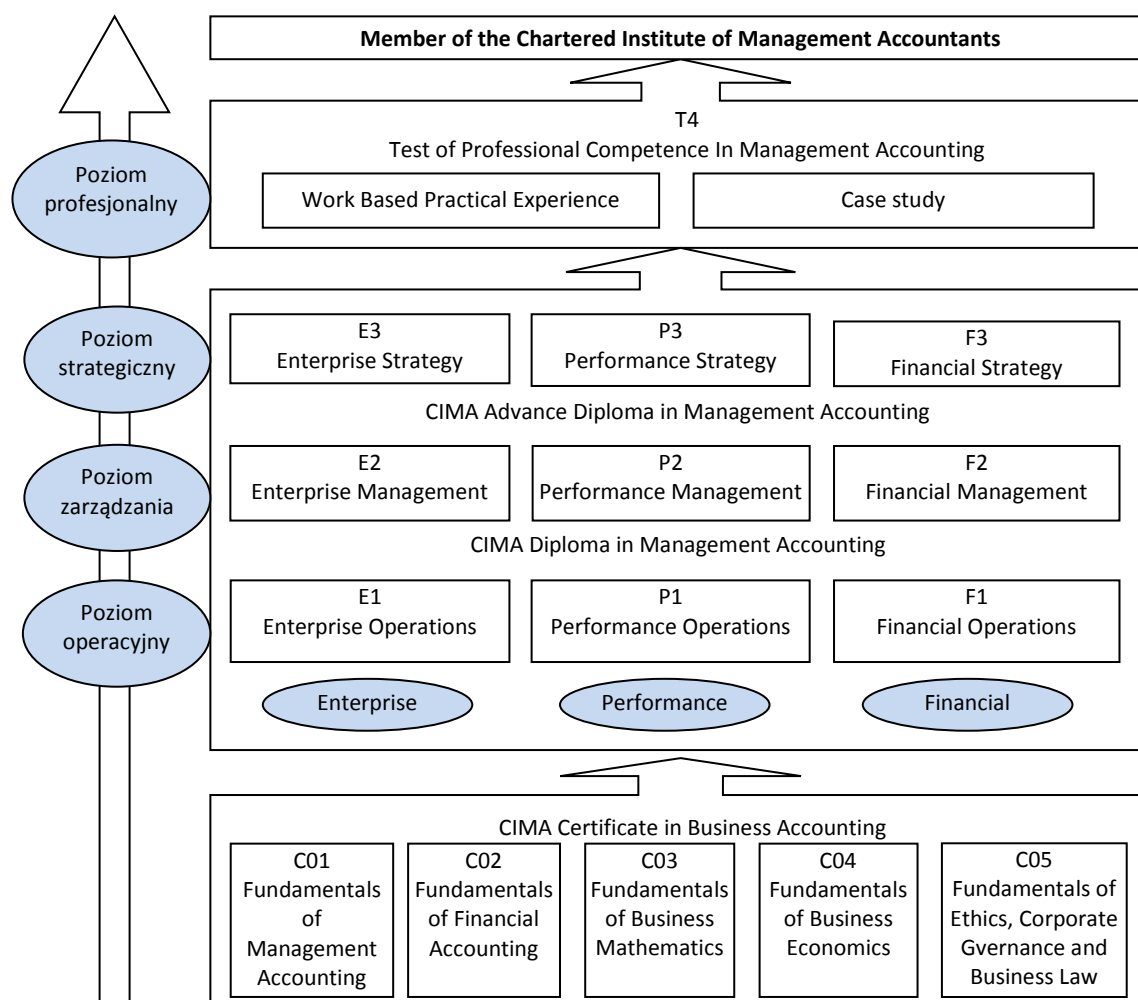
Kolejną ścieżką certyfikacji, tym razem ukierunkowaną na rachunkowość zarządczą są międzynarodowe uprawnienia CIMA. *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) powstał w Londynie w 1919 r. Instytut zajmuje się kształceniem profesjonalistów z dziedziny zarządzania finansami, oferując program międzynarodowych kwalifikacji zawodowych w dziedzinie rachunkowości zarządczej. Jest największą profesjonalną organizacją zrzeszającą ekspertów z dziedziny rachunkowości zarządczej i liczy obecnie 203 000 studentów i członków w 173 krajach świata¹⁴². Według informacji uzyskanych od Dyrektora Generalnego CIMA Polska – Jakuba Bejnarowicza, **w Polsce liczba członków i studentów CIMA to 2 200 osób** (dane na koniec lipca 2013 r.). Na stronach internetowych CIMA publikowana jest lista nowych członków w danym roku.

¹⁴¹ *Ibid.*

¹⁴² <http://www.cimaglobal.com/Our-locations/Poland/Witaj-w-CIMA-Polska/Czym-jest-CIMA/> (dostęp dn. 6.08.2013 r.).

Kwalifikacja CIMA ma charakter międzynarodowy a jej struktura zakłada połączenie praktyki zawodowej z gruntowną wiedzą z zakresu zarządzania, finansów, rachunkowości. Można ją rozpocząć na dowolnym etapie kariery zawodowej, niezależnie od stopnia posiadanej wiedzy z zakresu finansów. Jedyne wymagania to znajomość języka angielskiego i matematyki. CIMA zastrzega sobie prawo aktualizacji sylabusów i egzaminów co pięć lat w celu lepszego dopasowania ich do potrzeb pracodawców. Ostatnia taka aktualizacja miała miejsce w 2010 r. Poziomy kwalifikacji wraz z nazwami poszczególnych egzaminów przedstawia Rysunek 3.2.

Rysunek 3.2. Poziomy kwalifikacji profesjonalnej CIMA¹⁴³



Pierwszym etapem do uzyskania kwalifikacji profesjonalnej CIMA jest *CIMA Certificate in Business Accounting*. Obejmuje on 5 egzaminów dotyczących m.in. podstaw rachunkowości zarządczej i finansowej, matematyki, etyki, ładu korporacyjnego, podstaw ekonomii.

¹⁴³ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Międzynarodowa profesjonalna kwalifikacja biznesowa, CIMA, <http://www.cimaglobal.com/Documents/Our%20locations%20docs/Poland/Mi%C4%99dzynarodowa%20profesjonalna%20kwalifikacja%20biznesowa.pdf> (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

Kolejny etap - kwalifikacja profesjonalna CIMA, składa się z trzech filarów: *Enterprise*, *Performance* i *Financial*, obejmujących zaawansowaną wiedzę z zakresu m.in.: rachunkowości zarządczej, finansowej, zarządzania efektywnością, zarządzania finansami, strategii finansowych itp. Na tym etapie kwalifikacji studenci zdają razem 9 egzaminów, po 3 w ramach poziomu: operacyjnego, zarządczego i strategicznego. Po zdaniu 3 egzaminów przewidzianych dla każdego poziomu studenci otrzymują oficjalne potwierdzenie zdobytych kwalifikacji w postaci dyplomów:

- *CIMA Diploma in Management Accounting* – po zakończeniu poziomu operacyjnego,
- *CIMA Advance Diploma in Management Accounting* – po zakończeniu poziomu zarządzania.

Po ukończeniu poziomu strategicznego można przystąpić do testu kompetencji profesjonalnej (*Test of Professional Competence in Management Accounting*), który łączy doświadczenie praktyczne z wiedzą teoretyczną. Aby osiągnąć ten poziom kwalifikacji CIMA, należy dodatkowo udokumentować swoje doświadczenie zawodowe i zdać egzamin oparty na studium przypadku.

Maksymalna liczba punktów do zdobycia z każdego egzaminu wynosi 100 (wyjątkiem jest T4, gdzie maksymalnie z części egzaminacyjnej można uzyskać 50 punktów). Aby zdać egzamin należy, zdobyć co najmniej 50% punktów. Wszystkie egzaminy pisane są w języku angielskim.

Zdobywanie kwalifikacji zajmuje średnio do 2,5 do 4 lat i uzależnione jest od indywidualnego tempa nauki i organizacji sesji. Studiować można z wykorzystaniem platformy e-learningowej CIMA (CIMAstudy.com), zestawu podręczników i ćwiczeń lub uczestnicząc w szkoleniach oferowanych przez akredytowane centra szkoleniowe lub partnerskie uczelnie CIMA. Obecnie w bazie akredytowanych przez Instytut CIMA w Polsce instytucji figurują:

- BPP Polska (Warszawa),
- BPP Polska (Kraków),
- PwC Polska Sp. z oo.
- Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie.
- Wyższa Szkoła Biznesu-National-Louis University.

Oferują one kursy stacjonarne (w trybach dziennym, zaocznym i wieczorowym), kursy on-line oraz sprzedaż podręczników.

Egzaminy modułu *Certificate* (od C01 do C02) można zdawać komputerowo przez cały rok (*Computer Based Assessments*). Organizowane są w autoryzowanych centrach egzaminacyjnych w Warszawie i Krakowie (np. w siedzibie BPP). Egzaminy pozostałe można zdawać pisemnie w sesjach egzaminacyjnych odbywających się dwa razy w roku, w maju i listopadzie, w terminach ogłoszonych przez CIMA, jednolicie na całym świecie.

Dodatkowo przewidziane zostały zwolnienia z niektórych poziomów egzaminów zgodnie z polityką zwolnień¹⁴⁴. Absolwenci studiów licencjackich, magisterskich i podyplomowych na kierunkach ekonomicznych, prawnych i technicznych mogą otrzymać zwolnienia z wybranych egzaminów poziomu podstawowego (od C01 do C05). Istnieje także tzw. przyspieszona ścieżka rozpoczęcia CIMA (*CIMA Gateway*). Przykładowo, absolwenci studiów MBA oraz absolwenci studiów magisterskich na kierunku rachunkowość mogą w ramach szybkiej ścieżki *CIMA Master's Gateway* otrzymać zaliczenie 11 egzaminów CIMA. Muszą jednak zdać dodatkowy egzamin – *CIMA Master's Gateway Assessment (CMGA)*, będący podsumowaniem wiedzy z 3 egzaminów CIMA – P2, F2 i E2.

Na stronach internetowych CIMA można znaleźć także informacje o przyspieszonych ścieżkach zdobywania kwalifikacji CIMA dla członków niektórych organizacji zawodowych oraz posiadaczy innych kwalifikacji zawodowych¹⁴⁵. Przykładowo, absolwenci ACCA mogą w ramach szybkiej ścieżki *CIMA Professional Gateway* otrzymać 11 zaliczeń CIMA (muszą jednak zdać dodatkowy egzamin – *CIMA Professional Gateway Assessment*, który podobnie jak *Master's Gateway Assessment* podsumowuje wiedzę z egzaminów: P2, F2 i E2). CIMA podejmuje decyzję o zwolnieniach tylko w oparciu o dokumenty przesłane przez kandydata.

Studenci przystępujący do CIMA muszą zarejestrować się na stronie internetowej, wnieść opłaty: rejestracyjną (72 GBP), członkowską (100 GBP). Opłaty za egzamin uzależnione są od poziomu kwalifikacji i wahają się od 48 GBP do 110 GBP za egzamin.¹⁴⁶ Szczegółowe cenniki aktualizowane są na bieżąco – aktualny można znaleźć pod adresem: <http://www.cimaglobal.com/Students/Cost-of-study/Student-fees/> (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

Po zaliczeniu wszystkich egzaminów i udokumentowaniu praktyki zawodowej słuchacze uzyskują prawo do posługiwania się tytułami: *ACMA – Associate Chartered Management Accountant (ACMA)*, *Fellow Chartered Management Accountant (FCMA)*, a od lutego 2012 r. również *Chartered Global Management Accountant (CGMA)*. Tytuł ten jest efektem porozumienia CIMA z AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), którego celem jest nadanie kwalifikacjom obu organizacji globalnego charakteru, co oznacza w przypadku CIMA – rozpoznawalność również w Stanach Zjednoczonych. Nowy tytuł członkowski CGMA został automatycznie nadany wszystkim aktualnym członkom CIMA. Członkowie AICPA, aby zdobyć tytuł CGMA, zobowiązani są spełnić wymagania formalne (m.in. 2-3 lata doświadczenia w zakresie rachunkowości zarządczej, zawierającego także elementy audytu wewnętrznego). Natomiast osoby niezrzeszone w CIMA oraz AICPA muszą zdać wszelkie egzaminy CIMA.

¹⁴⁴ <http://www.cimaglobal.com/Study-with-us/Exemptions/Exemptions-policy/> (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

¹⁴⁵ <http://www.cimaglobal.com/Study-with-us/Entry-routes/Im-a-member-of-another-professional-body/> (dostęp dn. 25.08.2013 r.).

¹⁴⁶ Opłatom podlegają również m.in.: zwolnienia z egzaminów, powtórki egzaminów, egzaminy w ramach ścieżki *CIMA Gateway*, wydanie dyplomu.

Członkowie CIMA są zobowiązani do ciągłego podnoszenia swoich kwalifikacji (CIMA Professional Development - CPD) oraz prowadzenia ewidencji CPD (przez minimum 3 lata w sposób ciągły). Aby ułatwić swoim członkom planowanie rozwoju osobistego, na stronach internetowych CIMA udostępniono (po zalogowaniu) CPD planner. Za jego pomocą można dokonać samooceny swojej wiedzy i umiejętności w różnych obszarach oraz stworzyć interaktywny plan działania w celu podnoszenia swych kompetencji. Każdy członek CIMA jest odpowiedzialny za opracowywanie swoich programów CPD, wybór działań i ich dokumentowanie. Co roku CIMA wybiera losową próbę swych członków w celu przeprowadzenia monitoringu realizacji programu CPD. Muszą się oni wówczas wykazać, iż podjęli kroki w kierunku rozwoju osobistego i udokumentować podjęte działania.

3.4.4. Pozostałe kwalifikacje

Kolejna kwalifikacja - **CF (Corporate Finance)** to międzynarodowe kwalifikacje w zakresie finansów korporacyjnych. Kwalifikacja CF przyznawana jest przez ICAEW (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*) w porozumieniu z CISI (*Chartered Institute for Securities & Investment*). ICAEW jest międzynarodową organizacją zrzeszającą dyplomowanych księgowych z całego świata. Obecnie ICAEW posiada ponad 140 000 członków. Najwięcej oddziałów organizacji znajduje się w Wielkiej Brytanii, jednak istnieje także 28 przedstawicielstw w innych krajach Europy oraz w Azji.¹⁴⁷ Aby zdobyć kwalifikację CF trzeba przejść przez 3 etapy programu. W ramach dwóch pierwszych etapów (etap I - *Certificate In Corporate Finance*, etap II - *Diploma In Corporate Finance*) zdaje się po dwa egzaminy obejmujące bardzo obszerny materiał. W trzecim etapie kandydat musi wykazać się spełnieniem następujących warunków:

- posiadanie trzyletniego doświadczenia w obszarze finansów przedsiębiorstw,
- zatrudnienie w obszarze finansów przedsiębiorstw w momencie ubiegania się o kwalifikację CF.

Poniżej zostaną omówione najbardziej popularne kwalifikacje z zakresu audytu, ze szczególnym uwzględnieniem tych, które dają uprawnienia do wykonywania zawodu audytorom wewnętrznym w JSFP (warunki, które muszą spełnić audytorzy w JSFP omawiane były w pkt. 2.3.5.).

Jednym z podstawowych certyfikatów w tej grupie jest uznawany przez firmy na całym świecie **CIA (Certified Internal Auditor)** przyznawany przez IIA (Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych). Od 1 października 2013 r. egzamin będzie obejmował 3 części (dotychczas było ich cztery): 1) Podstawy audytu wewnętrznego, 2) Praktyka audytu wewnętrznego, 3) Wybrane zagadnienia audytu wewnętrznego. Egzamin można zdawać w języku polskim a każda a części zawiera ponad 100 pytań testowych. Obok zdanego egzaminu wymogami

¹⁴⁷ <http://www.karierawfinansach.pl/w-branzy/artikul/cf-kwalifikacja-kursy-zakres-wiedzy-egzamin-perspektywy> (dostęp dn. 26.08.2013 r.).

otrzymania certyfikatu CIA jest: 1) ukończenie studiów wyższych z dyplomem minimum licencjata, 2) posiadanie minimum 2-letniego stażu pracy w audycie wewnętrznym lub równoważnego, 3) uzyskanie referencji zaświadczających o postawie zawodowej i moralnej kandydata, 4) zobowiązanie się kandydata do przestrzegania Kodeksu Etyki. Po uzyskaniu certyfikatu należy przestrzegać wymogu kontynuowania profesjonalnej edukacji w postaci odbycia, udokumentowania i zgłoszenia rocznie 40 godzin rozwoju zawodowego (m.in. szkoleń).

Drugi z certyfikatów - **CGAP (Certified Government Auditing Professional)** to certyfikat specjalistyczny przeznaczony dla audytorów zatrudnionych w sektorze publicznym. Kandydaci ubiegający się o ten certyfikat muszą zdać egzamin CGAP, legitymować się wyższym wykształceniem oraz co najmniej dwuletnim stażem pracy w audycie wewnętrznym sektora publicznego, a także uzyskać referencje zaświadczające o właściwej postawie zawodowej i moralnej. Egzamin sprawdza znajomość przez kandydata unikalnych cech audytu wewnętrznego w tym sektorze i składa się z 4 domen: 1) Standardy, ład korporacyjny, podstawy ryzyka/kontroli, 2) Praktyki audytu w sektorze publicznym, 3) Umiejętności i techniki audytu w sektorze publicznym, 4) Środowisko kontroli w sektorze publicznym. Ma charakter testowy.

Kwalifikacja **CISA (Certified Information Systems Auditor)** jest międzynarodową kwalifikacją z zakresu audytu IT. Według polskich przepisów prawnych CISA uprawnia do prowadzenia kontroli projektów informatycznych¹⁴⁸ oraz zawodu audytora wewnętrznego w finansach publicznych. Certyfikat jest przyznawany przez ISACA – stowarzyszenie zrzeszające około 100 000 specjalistów z zakresu IT pochodzących z ponad 180 krajów. Od kandydatów wymagane jest pięcioletnie doświadczenie zawodowe w zakresie audytu IT lub w dziedzinie bezpieczeństwa (w niektórych przypadkach skracane do czterech lat) oraz zdanie egzaminu. Egzamin ma charakter testowy i obejmuje pięć grup zagadnień: 1) *The Process of Auditing Information Systems*, 2) *Governance and Management of IT*, 3) *Information Systems Acquisition, Development and Implementation*, 4) *Information Systems Operations, Maintenance and Support*, 5) *Protection of Information Assets*. Do egzaminu można przystąpić z niespełnionymi wymaganiami dotyczącymi doświadczenia zawodowego. Jest to jednak warunek, który należy spełnić w ciągu 5 lat od daty przystąpienia do egzaminu.

Osoby posiadające certyfikat CISA, w celu jego podtrzymania, zobowiązane są do spełniania wymagań polityki ciągłego doskonalenia zawodowego (CPE), oraz wnoszenia rocznych opłat członkowskich ISACA.

CFE (Certified Fraud Examiner) to międzynarodowa kwalifikacja w zakresie zapobiegania i wykrywania nadużyć i przestępstw gospodarczych przyznawana przez ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*) - Stowarzyszenie Biegłych ds. Przestępstw i Nadużyć

¹⁴⁸ Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dn. 10.09.2010 r. w sprawie wykazu certyfikatów uprawniających do prowadzenia kontroli projektów informatycznych i systemów teleinformatycznych (Dz.U. z 2010 r., poz. 1195).

Gospodarczych. Wśród wymagań przy ubieganiu się o te kwalifikacje znajdują się: członkostwo w ACFE, posiadanie wyższego wykształcenia, dostarczenie centrali ACFE trzech listów rekomendacyjnych w języku angielskim, a także zdanie egzaminu certyfikującego (komputerowo). Egzamin podzielony jest na 4 sekcje: 1) Etyka i kryminologia, 2) Operacje finansowe, 3) Badanie przypadków oszustw, 4) Aspekty prawne dotyczące oszustw, nadużyć i korupcji. W celu podtrzymania kwalifikacji CFE należy uczestniczyć w Programie Ustawicznego Doksztalcania (CPE) poprzez branie udziału w warsztatach i szkoleniach czy działalność naukowo-dydaktyczną, a także przestrzegać Kodeksu Etyki Zawodowej CFE.

Kolejna międzynarodowa kwalifikacja z dziedziny audytu wewnętrznego to **CCSA (The Certification in Control Self-Assessment)**. CCSA jest potwierdzeniem posiadania wiedzy wymaganej w zawodzie audytora w zakresie samooceny kontroli. Kwalifikacje przyznaje - podobnie jak kwalifikacje CIA - instytut IIA. Aby otrzymać certyfikat CCSA należy posiadać wyższe wykształcenie, co najmniej rok doświadczenia zawodowego w audycie, zarządzaniu ryzykiem, audycie ekologicznym lub zapewnianiu jakości, a także zdać właściwy egzamin organizowany przez IIA (można go zdawać również w Polsce).

CFSA (The Certified Financial Services Auditor) jest jedyną międzynarodową kwalifikacją dla audytorów specjalizujących się w sektorze usług finansowych (certyfikat nadaje IIA). Osoby ubiegające się o certyfikat CFSA muszą posiadać wykształcenie co najmniej na poziomie licencjata, dwuletnie doświadczenie zawodowe w audycie wewnętrznym w sektorze finansowym, uzyskać referencje potwierdzające właściwą postawę moralną, oraz zdać egzamin CFSA. Egzamin składa się z dwóch części (pierwszej – obejmującej wiedzę z zakresu trzech sektorów usług finansowych: bankowości, ubezpieczeń oraz obrotu papierami wartościowymi, drugiej – gdzie kandydat wybiera jeden z powyższych sektorów, w którym się specjalizuje). Egzamin można zdawać w języku angielskim, chińskim, hiszpańskim, portugalskim oraz włoskim. Aby podtrzymać kwalifikację CFSA należy uczestniczyć w Programie Ustawicznego Doksztalcania (CPE).

CRMA (Certification in Risk Management Assurance) jest przeznaczony dla audytorów wewnętrznych i specjalistów zarządzania ryzykiem (w Polsce można go zdawać dopiero od 1.07.2013 r.). Certyfikacji udziela IIA. Do otrzymania certyfikatu konieczne jest również zdanie pierwszej części egzaminu CIA, posiadanie wyższego wykształcenia, oraz co najmniej dwóch lat doświadczenia zawodowego w audycie, zarządzaniu ryzykiem lub innej powiązanej branży.

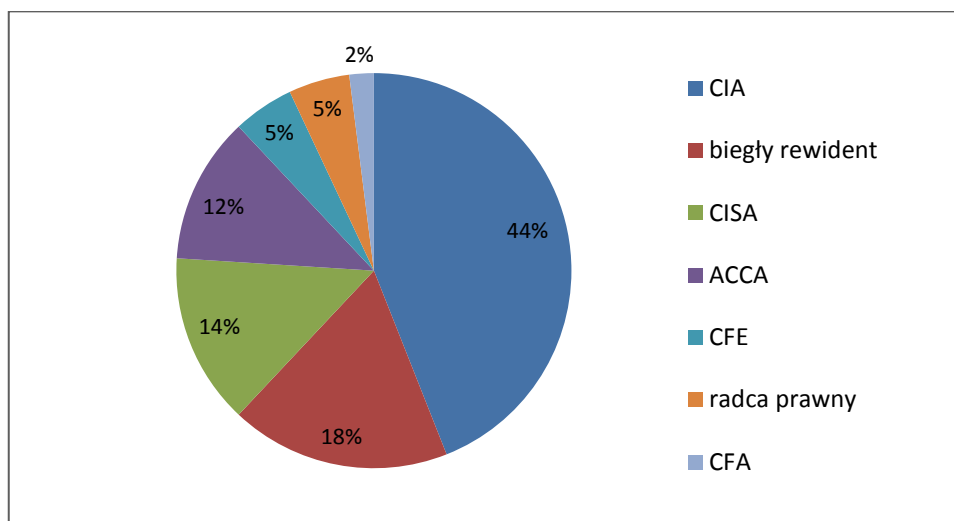
Poza wyżej omówionymi kwalifikacjami warto wspomnieć jeszcze o tytule **CFA (Chartered Financial Analyst)**. Choć nie jest on związany bezpośrednio z audytem, potwierdza natomiast wysokie kwalifikacje zawodowe z zakresu zarządzania inwestycjami. Ponieważ jednak, zgodnie z przepisami UoFP, daje możliwość wykonywania w Polsce zawodu audytora wewnętrznego w JSFP, omówiony jest w tej grupie certyfikatów. Tytuł CFA cieszy się wysokim prestiżem, co sprawia, że każda renomowana instytucja finansowa w Polsce zatrudnia już osoby posiadające tytuł CFA. Aby posługiwać się tytułem CFA należy: zaliczyć

trzy etapy egzaminu, posiadać minimum cztery lata doświadczenia zawodowego (związanego z procesem podejmowania decyzji inwestycyjnych), przystąpić jako członek do CFA *Institute* oraz do lokalnego oddziału organizacji (np. CFA *Society of Poland*), opłacać roczne składki członkowskie, dostarczać co roku podpisane oświadczenie o przestrzeganiu zasad etyki.¹⁴⁹ Zakres tematyczny programu CFA oparty jest na dokumencie *Body of Knowledge*¹⁵⁰.

Kilku ogólnych wniosków na temat popularności kwalifikacji zawodowych w obszarze audytu mogą dostarczyć badania *Audyt wewnętrzny w polskich spółkach (edycja 2012)* przeprowadzone przez Grant Thornton w okresie grudzień 2011 – luty 2012 na grupie 29 spółek, z których 25 miało komórki audytu¹⁵¹. Obok różnych organizacyjnych i praktycznych aspektów działania audytu wewnętrznego zbadane zostały kompetencje audytorów.

Spośród badanych firm 48% zatrudniało w komórkach audytu od 1-3 osób, 20% od 4-6, kolejne 12% zatrudniało 7-10 osób, zaś 20% powyżej 10. Wśród pracowników komórek audytu 26% to pracownicy z potwierdzonymi kwalifikacjami, zaś 74% - bez potwierdzonych kwalifikacji. Na poniższym wykresie (Wykres 3.16) zaprezentowano strukturę kwalifikacji audytorów badanych jednostek z potwierdzonymi uprawnieniami według rodzaju posiadanego certyfikatu lub innych uprawnień dających prawo wykonywania zawodu.

Wykres 3.16. Kwalifikacje pracowników z potwierdzonymi uprawnieniami do wykonywania audytu¹⁵²



¹⁴⁹ http://www.cfa.com.pl/www/6,cfa_program.html (dostęp dn. 30.08.2013 r.).

¹⁵⁰ Dokument przygotowywany przez grupę ekspertów w całego świata i regularnie uaktualniany (co 5 lat), aby odzwierciedlać rozwój nauki o finansach, <http://www.cfainstitute.org/programs/cfaprogram/courseofstudy/Pages/cbok.aspx> (dostęp dn. 30.08.2013 r.).

¹⁵¹ http://grantthornton.pl/sites/default/files/raporty/Grant%20Thornton_Audyt_wewnetrzny_w_polskich_spolkach_edycja%202012.pdf (dostęp dn. 4.09.2013 r.).

¹⁵² Źródło: *Audyt wewnętrzny w polskich spółkach, wyniki badań – edycja 2012*, Grant Thornton, s. 19.

Jak wynika z zaprezentowanych danych największą popularność wśród kwalifikacji audytorów badanych jednostek ma certyfikat CIA przyznawany przez Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych (44%). Wśród osób uprawnionych do przeprowadzania audytu znaczące jest także udział: biegłych rewidentów (stanowią oni 18% audytorów badanych spółek), osób posiadających certyfikat CISA (14%) oraz kwalifikacje ACCA (12%). Badania dotyczą jednakże zbyt małej liczby jednostek, aby można na ich podstawie dokonywać uogólnień.

3.5. Wnioski

W oparciu o dane GUS można dokładnie poznać liczbę osób, które uczyły się w szkołach ponadgimnazjalnych na kierunkach podgrupy ekonomicznej i administracyjnej oraz ukończyły te kierunki. Jednakże znajomość tych wielkości w żaden sposób nie przekłada się na informację ile osób kończąc formalne wykształcenie np. jako technik rachunkowości rozpoczęło pracę w tym zawodzie. Można co najwyżej z opracowań Wojewódzkich Urzędów Pracy dla regionu lub zestawień MPiPS dla kraju dotyczących zawodów deficytowych i nadwyżkowych dowiedzieć się ile osób zgłosiło się do Urzędów pracy jako bezrobotne w danym okresie oraz jaki był popyt na pracę ze strony przedsiębiorców na zawody „podstawowe”¹⁵³.

Podobna sytuacja odnosi się do absolwentów studiów wyższych kończących studia na kierunkach ekonomia i administracja. Można, w oparciu o dane GUS oraz MNiSW dokładnie poznać liczbę absolwentów np. na kierunku finanse i rachunkowość lecz informacja ta tylko mówi o potencjalnych kadrach dla rynku A&A, natomiast brak jest informacji o ich losach. Także w przypadku absolwentów studiów wyższych można w oparciu o opracowania WUP-ów dowiedzieć się ilu z nich zgłosiło się do Urzędów Pracy jako bezrobotne i jak długo są zarejestrowani.

Ponadto z danych GUS oraz MNiSW można uzyskać informacje o zainteresowaniu młodzieży poszczególnymi kierunkami studiów oraz ośrodkami akademickimi.

Z raportów Państwowej Komisji Akredytacyjnej można się dowiedzieć, że jakość kształcenia na kierunkach ekonomicznych poprawiła się na przestrzeni ostatnich trzech kadencji PAK-a. Jest ona lepsza w szkołach publicznych w porównaniu do niepublicznych. Ponadto w ocenie PKA kierunek finanse i rachunkowość był w kierunku o wyrazistej tożsamości zarówno ze względu na specjalności naukowe nauczycieli akademickich stanowiących minimum kadrowe, jak i standardy kształcenia.

¹⁵³ <http://www.mpips.gov.pl/analizy-i-raporty/raporty-sprawozdania/rynek-pracy/zawody-deficytowe-i-nadwyzkowe/> (dostęp dn. 01.09.2013 r.).

Analizując dane dotyczące absolwentów na różnych etapach kształcenia można wyciągnąć wniosek, iż kobiety zdecydowanie częściej niż mężczyźni wybierają kierunki ekonomiczne i kształcenie w zawodach z dziedziny A&A.

W edukacji księgowych rosnącą rolę odgrywają różnego rodzaju pozaformalne formy kształcenia. Z roku na rok wzbogaca się oferta szkoleń/kursów oferowanych przez różnego rodzaju firmy/instytucje szkolące, a także rośnie liczba ich uczestników. Należy wspomnieć, że niebagatelną rolę odegrały (i nadal odgrywają) fundusze unijne, głównie POKL (Program Operacyjny Kapitał Ludzki), z którego finansowane są także różnego rodzaju szkolenia dla różnych grup beneficjentów w zakresie księgowości i finansów. Niemniej jednak także kursy przygotowujące do uzyskania certyfikatów przeprowadzane na zasadach komercyjnych cieszą się niegasnącym zainteresowaniem, co potwierdzają przytoczone w podrozdziale 3.4 liczby.

Z punktu widzenia konkurencyjności polskiej gospodarki i poziomu przygotowania kadr finansowo-księgowych istotny jest wzrost zainteresowania certyfikacją poświadczającą najwyższe kwalifikacje zawodowe, w tym SKwP (szczególnie III i IV stopnia), ACCA, CIMA oraz studiami podyplomowymi w zakresie finansów i rachunkowości. Oferta edukacji pozaformalnej wzbogaca się także o szkolenia/kursy/studia podyplomowe dotyczące Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz z zakresu zarządzania finansami i rachunkowości zarządczej a także audytu. Wiąże się to zapewne w dużej mierze z sytuacją ogólnogospodarczą – kryzys wymusił zmiany w postrzeganiu roli finansów. Według danych prestiżowej firmy rekrutacyjnej Marks Sattin odsetek prezesów spółek z indeksu FTSE 100 (sto największych spółek notowanych na londyńskiej giełdzie), którzy mają doświadczenie w finansach lub rachunkowości wzrósł ponad dwukrotnie, z 24 proc. w połowie lat 90. do 58 proc. obecnie.¹⁵⁴

W związku z powyższym zmieniają się wymagania stawiane przed księgowymi. Doskonała znajomość zasad rachunkowości i przepisów prawno-podatkowych nie są już wystarczającymi umiejętnościami koniecznymi do właściwego wykonywania zawodu. Oczekuje się od nich, a więc w pierwszym rzędzie także od systemu szkolenia, umiejętności całościowego spojrzenia na wszystkie aspekty działalności przedsiębiorstwa, selekcji najważniejszych informacji (spośród wielu danych napływających z wnętrza, jak i z otoczenia firmy), scenariuszowego (wielowariantowego) przewidywania rozwoju sytuacji i elastycznego dostosowywania się do zmian. Księgowy/dyrektor finansowy nie może być już „samotnikiem”, ale menadżerem potrafiącym dobrać zespół współpracowników i właściwie nim pokierować. Właściwe wypełnianie tego rodzaju zadań wymaga „uzbrojenia” zarówno w wiedzę fachową, jak też w tzw. „miękkie” umiejętności managerskie.

Należy zwrócić uwagę także na to, że na polskim rynku szkoleń z zakresu A&A coraz bardziej widoczne są wspólne inicjatywy różnych jednostek. Zarówno ACCA, KIBR, jak też SKwP i

¹⁵⁴ <http://pl.cfosummit.pl/PUBLIKACJE/Gdy-finansowy-zostaje-prezesem> (dostęp dn. 05.10.2013 r.).

CIMA podejmuje dialog z uczelniami wyższymi, które przygotowują ścieżki kształcenia umożliwiające (zwykle po przejściu odpowiedniej procedury akredytacyjnej) zaliczenie jakichś określonych poziomów kwalifikacji. Tego typu działania wydają się być korzystne dla wszystkich stron biorących udział w procesie kształcenia, tj. zarówno dla stowarzyszeń (które pozyskują w ten sposób nowych członków) i uczelni wyższych (które uatrakcyjniają ofertę programową, przyciągając nowych kandydatów na studia i mobilizując wykładowców do unowocześniania programów i metod dydaktycznych), jak też dla studentów (którzy bezkosztowo mogą uzyskiwać dodatkowe kwalifikacje, a przy okazji rozbudza się w nich chęć pogłębiania wiedzy i zainteresowań w obszarze A&A).

Trzeba jednakże podkreślić, że praktyka wskazuje, iż nie zawsze osoba pracująca w dziale finansowo-księgowym legitymuje się kierunkowym wykształceniem (formalnym, czy pozaformalnym). Księgowym można bowiem zostać poprzez samodoskonalenie i zdobywanie umiejętności praktycznych. Takie kształcenie nieformalne, jak wskazuje obserwacja, jest dość częstym zjawiskiem w obszarze A&A. Niemniej jednak zwykle osoba, która nie mając wykształcenia dziedzinowego, podjęła pracę zawodową w księgowości, wcześniej lub później, podejmuje wysiłek ukończenia odpowiedniego kursu czy studiów podyplomowych. Skala tego zjawiska nie jest jednak badana (brak odpowiednich statystyk na ten temat).

4. RYNEK PRACY ZAWODÓW A&A

4.1. Analiza ilościowa podmiotów świadczących usługi rachunkowe

W poniższym podrozdziale zostanie dokonana analiza ilościowa firm świadczących usługi rachunkowo-księgowe, które są podstawowymi miejscami pracy dla kadr finansowo-księgowych. Ponieważ jednak działy/komórki/stanowiska księgowe występują w jednostkach niezależnie od ich rodzaju działalności (kodu PKD), w podrozdziale 4.2. dokonano analizy zatrudnienia wg zawodów w całej gospodarce. Analiza ta przeprowadzona zostanie na podstawie danych GUS i dotyczy tylko firm średnich i dużych, stąd w podrozdziale 4.3. podjęta zostanie próba uzupełnienia informacji o zatrudnieniu w firmach MŚP (które albo zatrudniają własne służby finansowo-księgowe, albo dość często korzystają z usług biur rachunkowych).

Zgodnie z *Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD¹⁵⁵)* (Dz.U. z 2007 r. nr 251, poz. 1885, z późn. zm.), kodem przypisanym do świadczenia usług A&A jest 69.20.Z - "Działalność Rachunkowo - Księgowa; Doradztwo Podatkowe", w sekcji M „Działalność profesjonalna, naukowa i techniczna”.

Podklasa ta obejmuje:

- księgowanie wszelkiego rodzaju transakcji gospodarczych, wykonywane na zlecenie,
- sporządzanie sprawozdań i bilansów finansowych,
- kontrolę i potwierdzanie poprawności sprawozdań i bilansów finansowych (działalność biegłych księgowych/ biegłych rewidentów),
- przygotowywanie dokumentów o dochodach osób i firm w celach podatkowych,
- doradztwo podatkowe i reprezentowanie klientów przed organami podatkowymi.

Natomiast nie obejmuje:

- przetwarzania danych, sklasyfikowanego w 63.11.Z,

¹⁵⁵ PKD 2007 została opracowana na podstawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2, wprowadzonej *Rozporządzeniem (WE) Nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniającym rozporządzenie Rady (EWG) Nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych (dziennik Urzędowy UE L 393/1 z dnia 30.12.2006)*. W związku z powyższym PKD 2007 zachowuje pełną spójność i porównywalność metodologiczną, pojęciową, zakresową i kodową z klasyfikacją NACE Rev.2. Klasyfikacja ta jest umownie przyjętym, hierarchicznie usystematyzowanym podziałem zbioru rodzajów działalności społeczno-gospodarczej, jakie realizują jednostki (podmioty gospodarcze).

- konsultacji w zakresie zarządzania, np. systemami księgowymi, procedurami kontroli wydatków, sklasyfikowanej w 70.22.Z,
- ściągania należności płatniczych, sklasyfikowanego w 82.91.Z.

PKD 2007 została opracowana na podstawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2, wprowadzonej *Rozporządzeniem (WE) Nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20.12.2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2* i zmieniającym rozporządzenie Rady (EWG) Nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych (dziennik Urzędowy UE L 393/1 z dnia 30.12.2006). W związku z powyższym PKD 2007 zachowuje pełną spójność i porównywalność metodologiczną, pojęciową, zakresową i kodową z klasyfikacją NACE Rev.2. Klasyfikacja ta jest umownie przyjętym, hierarchicznie usystematyzowanym podziałem zbioru rodzajów działalności społeczno-gospodarczej, jakie realizują jednostki (podmioty gospodarcze).

Źródłem publikowanych przez GUS danych jest krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej REGON, prowadzony przez Prezesa GUS w oparciu o przepisy *Ustawy z dn. 29.06.1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 2012 r., poz. 591 z późn. zm.)* i *Rozporządzenia Rady Ministrów z dn. 27.07.1999 r. w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń, oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej (Dz.U. Nr 69, poz. 763 z późn. zm.)*. W świetle tych przepisów wpisowi do rejestru REGON podlegają osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, a także jednostki lokalne wyżej wy mienionych podmiotów.

Rejestr REGON tworzony jest na podstawie informacji zgłoszonych do niego przez podmioty. Zgodnie z obowiązującym prawem, są one zobowiązane do wpisu do rejestru z chwilą powstania lub podjęcia działalności, a także do zgłaszania zmian cech objętych wpisem lub skreślenia z rejestru.

Dane o liczbie podmiotów są ujmowane w tablicach według sekcji i działów Polskiej Klasyfikacji Działalności PKD oraz województw i podregionów.

Zgodnie z rejestrem Regon pod numerem działalności 69 na dzień 31 lipca 2013 r. działalność prowadzi 88 305 jednostek, co stanowi 2,2% wszystkich podmiotów gospodarki narodowej – bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne¹⁵⁶. Nie jest możliwe wyodrębnienie statystyki dotyczącej działalności 69.20Z, sprawozdawczość odbywa bowiem się w przekroju działów PKD¹⁵⁷, a więc w jednej grupie z usługami prawniczymi (bez

¹⁵⁶ http://www.stat.gov.pl/bip/389_5685_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 21.08.2013 r.).

¹⁵⁷ Tj. dwucyfrowego kodu, które dzielą ogólną zbiorowość na 88 grupowań rodzajów działalności, na które składają się czynności według cech mających zasadnicze znaczenie zarówno przy określaniu stopnia

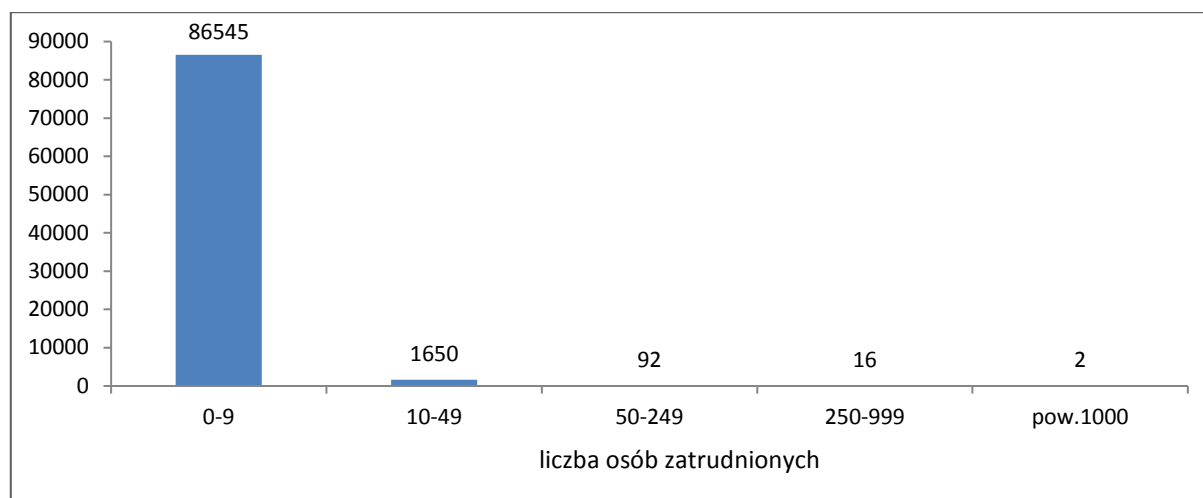
działalności sądów). Udział firm świadczących usługi prawnicze (kod 69.10) w dziale 69 jest znaczący (na 31 marca 2013 r. niemal 45%), stąd wnioskowanie o rynku usług A&A na podstawie danych zagregowanych może być obciążone poważnym błędem.

Analiza porównawcza danych ilościowych dla kodu 69.10 i 69.20 wskazuje jednak na podobieństwo charakterystyk tych dwóch rodzajów działalności (zatrudnienie, forma prawna).

Poniżej zostanie przedstawiona analiza danych statystycznych o podmiotach zarejestrowanych pod numerem 69 PKD.

Liczbowe ujęcie podmiotów zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31 lipca 2013 r. w przekroju planowanej liczby zatrudnionych przedstawiono na wykresie (Wykres 4.1). Ponad 98% firm świadczących usługi rynku A&A i prawnicze zatrudnia do 9 pracowników, a niespełna 1,87% firm od 10 do 49 pracowników. Nieco ponad 1% firm zatrudnia 50-249 osób (92 jednostki), a niespełna 0,2% (16 firm) powyżej 250 ale mniej niż 1000 osób. Tylko dwie jednostki (0,002%) zatrudniają powyżej 1000 osób.

Wykres 4.1. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r. według przedziałów osób zatrudnionych¹⁵⁸



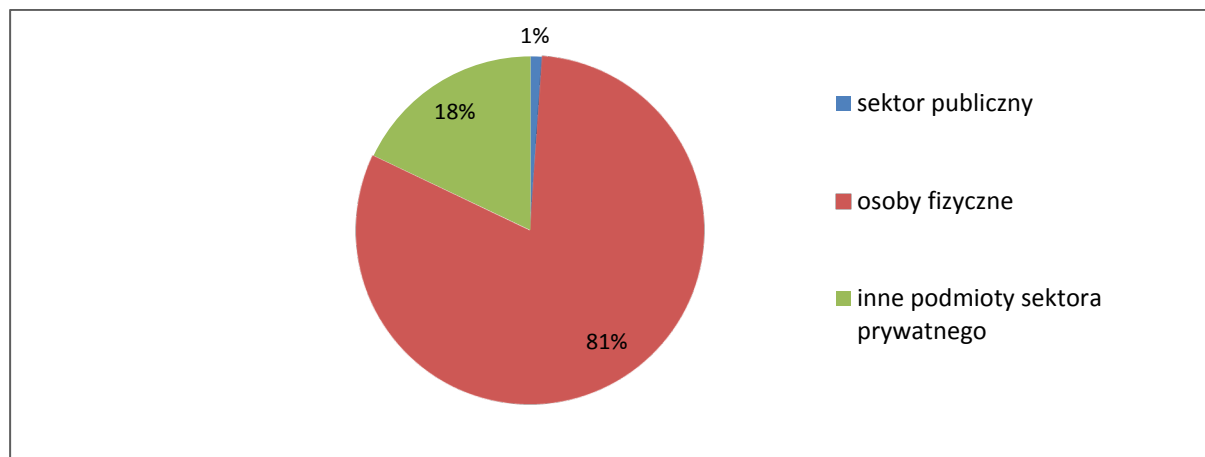
Dominacja firm małych (biorąc pod uwagę kryterium zatrudnienia) jest widoczna niezależnie od sektora (publiczny versus prywatny), przy czym w sektorze prywatnym aż 98,29% firm planuje zatrudnienie do 10 osób, a w sektorze publicznym odsetek ten wynosi 72,64% (w sektorze tym stosunkowo dużo firm, bo 25,13% mieści się w przedziale zatrudnienia 10-249 osób). Należy jednak podkreślić dominację sektora prywatnego w tym obszarze działalności firm (98,88%) – Wykres 4.2. Tylko 987 jednostek zaliczanych jest do sektora publicznego, a

podobieństwa, jak i przy rozpatrywaniu powiązań występujących w gospodarce narodowej (np. w tablicach przepływów międzygałęziowych).

¹⁵⁸ Źródło: Opracowanie własne na podst.: http://www.stat.gov.pl/bip/389_5685_PLK_HTML.htm, (dostęp dn. 21.08.2013 r.).

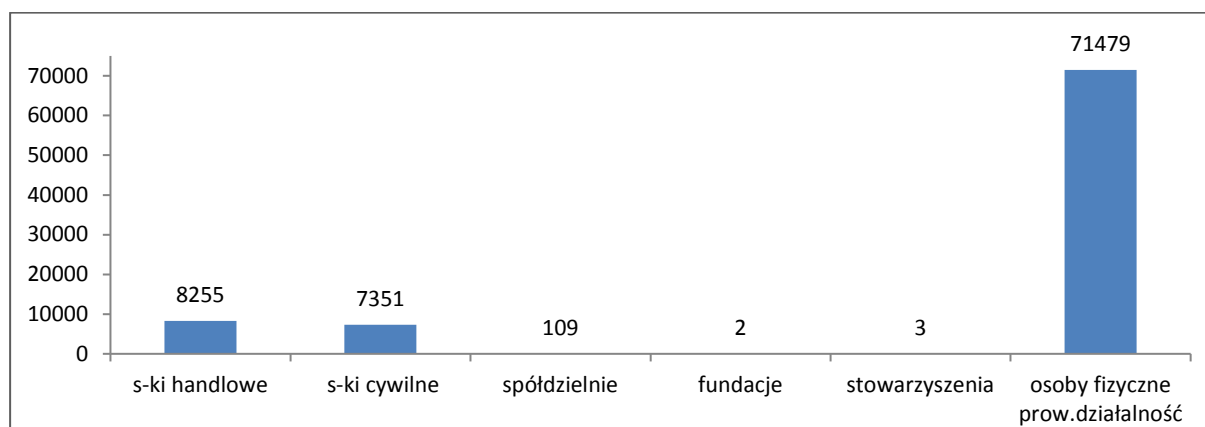
pozostałe 87 318 firm zalicza się do sektora prywatnego (w tym 71 479 to osoby fizyczne, a 15 839 inne podmioty sektora prywatnego).

Wykres 4.2. Procentowy udział sektora publicznego i prywatnego (w tym osób fizycznych) firm świadczących usługi A&A i prawnicze¹⁵⁹



Wykres 4.3. przedstawia firmy świadczące usługi A&A i prawnicze według formy prawnej w której działają (liczba jednostek). Natomiast na wykresie (Wykres 4.4) przedstawiono procentowy udział poszczególnych form prowadzenia działalności.

Wykres 4.3. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r. według formy prawnej prowadzenia działalności¹⁶⁰

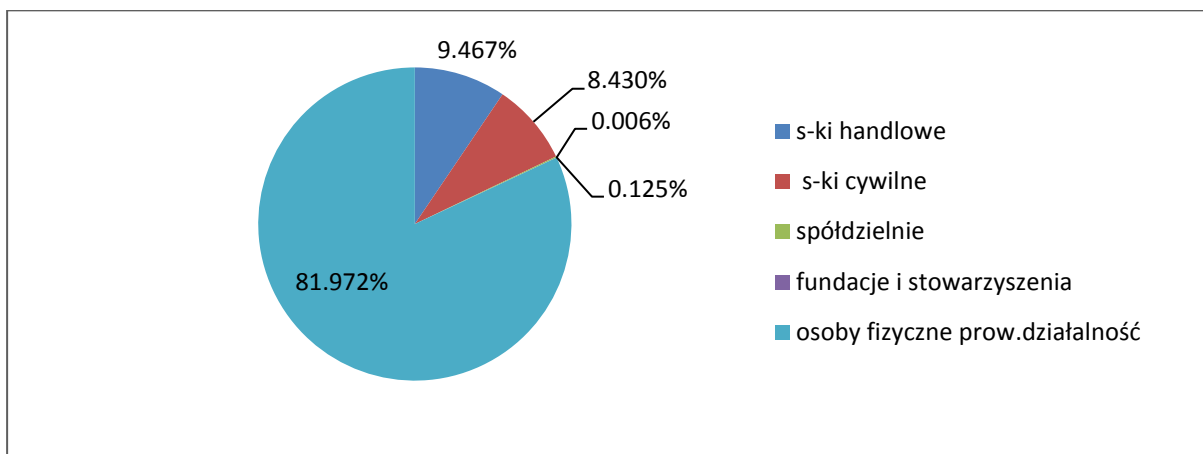


Najczęstszą formą prawną firm świadczących usługi A&A i prawnicze, po jednoosobowej działalności gospodarczej (niemal 82%), jest spółka (18%), przy czym niemal połowę spółek stanowią s-ki cywilne.

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ *Ibid.*

Wykres 4.4. Procentowy udział danej formy prawnej prowadzenia działalności jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r.¹⁶¹



Jeśli chodzi o rodzaj kapitału zaangażowanego w spółki handlowe firm kodu 69, to dominują spółki należące do kapitału krajowego (niemal 98%), udział spółek z kapitałem zagranicznym wyniósł niemal 5% (w skali całej gospodarki udział spółek z kapitałem zagranicznym, na ten sam moment badania, tj. 31.12. 2012 r. wyniósł ponad 21%) – Tabela 4.1.

Tabela 4.1. Spółki handlowe PKD 69 według rodzaju kapitału – stan na 31.12.2012 r.¹⁶²

Kategoria		Ilość firm	Udział
Skarbu Państwa		1	0.01%
Państwowych osób prawnych	Razem	16	0.21%
	W tym o jednorodnej działalności	4	0.05%
Prywatny krajowy	Razem	7 594	97.66%
	W tym o jednorodnej działalności	7023	90.32%
Zagraniczny	Razem	373	4.80%
	W tym o jednorodnej działalności	175	2.25%
Ogółem		7776	100.00%

Dane zamieszczone na stronie GUS pozwalają na dokonanie analizy ilości firm z kodem 69, które zostały zarejestrowane i wyrejestrowane w ciągu danego miesiąca roku kalendarzowego (nie leży to jednak w polu zainteresowania niniejszego badania).

¹⁶¹ *Ibid.*

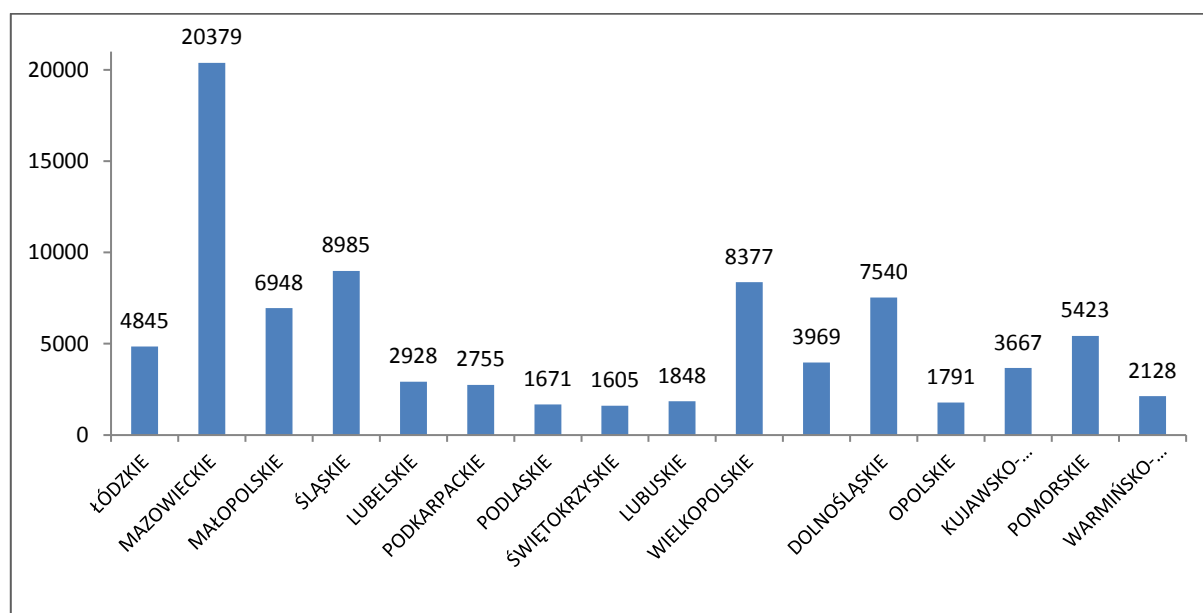
¹⁶² Źródło: Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze Regon, 2012 r., Informacje i opracowania statystyczne, GUS, Warszawa 2013 r., s. 157 i 165.

Reasumując, rynek usług A&A i prawniczych zdominowany jest przez małe podmioty (zatrudniające do 10 osób – 98%) prowadzone w formie jednoosobowej działalności gospodarczej lub spółki cywilnej osób fizycznych (90,4%).

Jeśli chodzi o rozkład terytorialny (według województw działania firmy sekcji 69.20Z), to dane statystyczne (BDL) również nie prezentują takiego przekroju. Możliwa jest obserwacja tego typu dla całego działu 69, a więc łącznie z działalnością prawniczą (notariuszy, adwokatów, radców prawnych, mediatorów, komorników, rzeczników patentowych (bez sądów)).

Na wykresie (Wykres 4.5) przedstawiono ilościowy rozkład jednostek kodu 69 według województw, a na wykresie (Wykres 4.6) ich udział procentowy.

Wykres 4.5. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 (działalność prawnicza, rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe) na dzień 31.12.2012 r. według województw¹⁶³



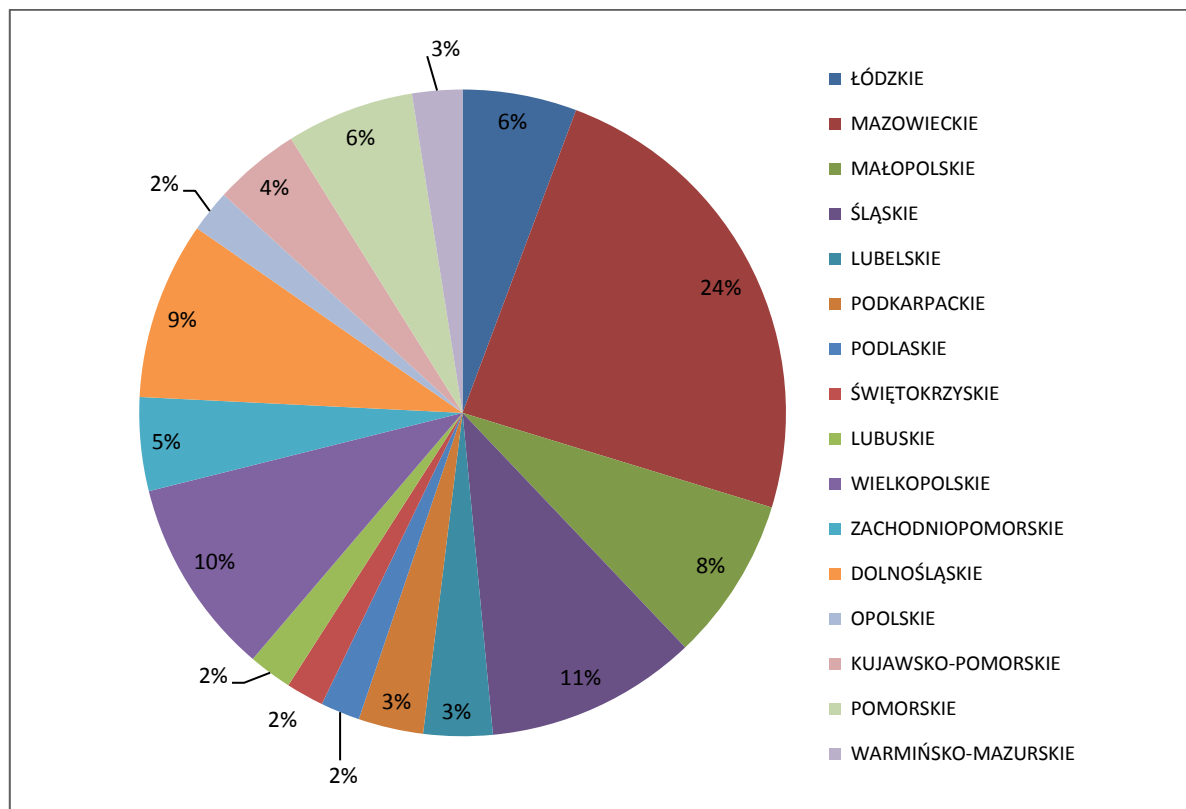
Najwięcej firm świadczących usługi z kodem 69 działa w województwie mazowieckim (24%) oraz w województwach śląskim (11%) i wielkopolskim (10%).

Na stronie serwisu Rynkometr można znaleźć bazę dla działalności 69.20. Rynkometr.pl agreguje informacje pochodzące z różnych źródeł i prezentujemy je w czytelnej formie dla każdej z 1 650 podgrup branżowych według Polskiej Klasyfikacji Działalności 2007 i dla całej gospodarki. W aktualnej wersji serwisu udostępniane są kwartalne dane statystyczne (począwszy od 31 grudnia 2009 r.) z prowadzonego przez Główny Urząd Statystyczny krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej REGON oraz wybrane

¹⁶³ Źródło: Opracowanie własne, na podst.: http://www.stat.gov.pl/bdl/app/dane_podgrup.dims?p_id=722038&p_token=0.716611337472214 (dostęp dn. 21.08.2013 r.).

informacje z opublikowanych w Monitorze Polskim "B" sprawozdań finansowych 12 297 największych podmiotów, przypisanych do poszczególnych grup branżowych na podstawie zadeklarowanego w rejestrze REGON kodu przeważającej działalności.¹⁶⁴

Wykres 4.6. Procent jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 (działalność prawnicza, rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe) na dzień 31.12.2012 r. w poszczególnych województwach¹⁶⁵



Zebrane informacje są dzielone na siedem sekcji:

- Liczba podmiotów - wykresy prezentujące liczbę wszystkich jednostek gospodarczych i najważniejszych podmiotów działających w branży,
- Lokalizacja - mapy, na których pokazano położenie geograficzne siedzib podmiotów z branży,
- Formy prawne - wykresy przedstawiające najczęściej wybierane formy prawne, w jakich prowadzone są podmioty z branży,
- Formy własności - wykresy ilustrujące udział poszczególnych grup inwestorów (prywatni lub publiczni, krajowi lub zagraniczni) w branży,

¹⁶⁴ <http://www.rynkometr.pl/inne/o-serwisie> (dostęp dn. 26.08.2013 r.).

¹⁶⁵ *Ibid.*

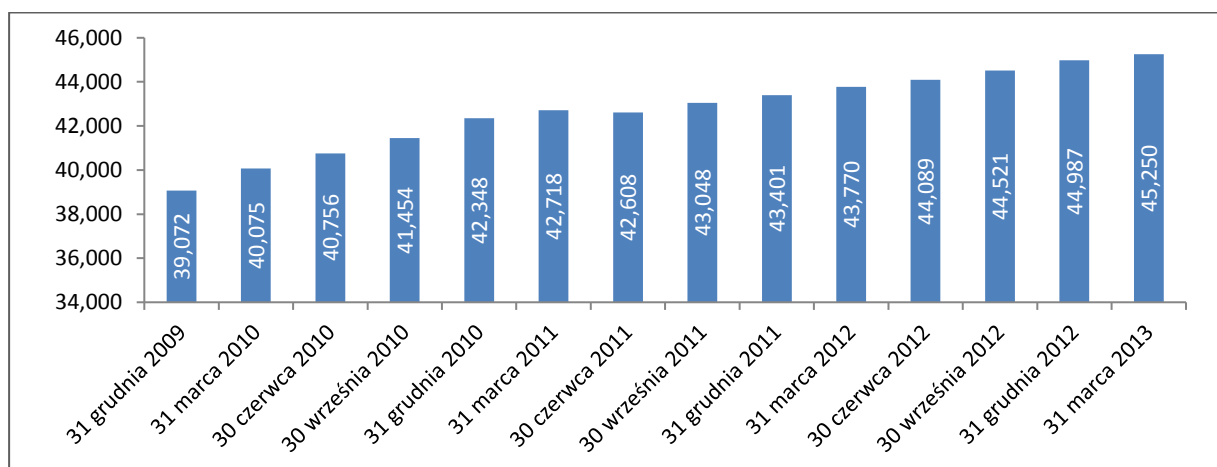
- Grupy zatrudnienia - dane o liczbie podmiotów z branży należących do czterech grup pod względem wielkości zatrudnienia,
- Dane finansowe - sekcja podzielona na trzy mniejsze części:
 - o Zbiorcze dane finansowe - zsumowane najważniejsze wielkości ekonomiczne i uśrednione wskaźniki finansowe dla największych podmiotów z branży,
 - o Udział podgrup branżowych i podklas PKD - udział największych podgrup branżowych Polskiej Klasyfikacji Działalności 2007 należących do danej branży w sumie aktywów, kapitałów własnych, przychodów netto oraz dodatnich wyników netto dla największych podmiotów z branży,
 - o Wykresy kwantylowe - wykresy ilustrujące funkcje kwantylowe najważniejszych wielkości ekonomicznych oraz wskaźników finansowych dla największych podmiotów z branży;
- Ranking firm - wykresy przedstawiające szacunkowe udziały rynkowe i tabela rankingowa zawierająca najważniejsze wielkości ekonomiczne (aktywa razem, kapitał własny, przychody netto, wynik netto) oraz wskaźniki finansowe (ROA, ROE, ROS, DR) dla największych podmiotów z branży.

Poniższa analiza firm rynku A&A znajduje się na stronie <http://www.rynkometr.pl/pkd/69.2>.

Na dzień 31 marca 2013 r. w rejestrze REGON zarejestrowanych było 45 250 aktywnych podmiotów działających w tej branży, o 3,4% więcej niż rok wcześniej. Wykres 4.7 przedstawia zmiany w liczbie aktywnych podmiotów z branży na koniec kolejnych kwartałów od 31 grudnia 2009 r. do 31 marca 2013 r.

W kwartale zakończonym 31 marca 2013 r. aktywne podmioty z branży zarejestrowane w rejestrze REGON działały we wszystkich 16 województwach -Wykres 4.7.

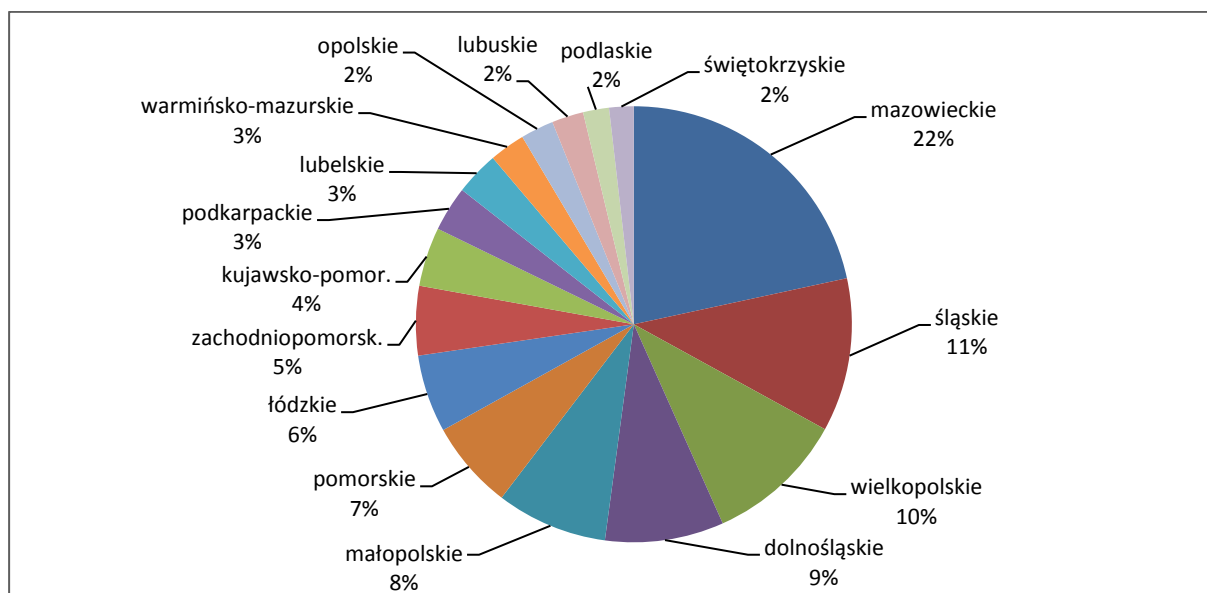
Wykres 4.7. Liczba aktywnych podmiotów z kodem 69.20 na koniec kwartału za okres 31.12.2009-31.03.2013¹⁶⁶



¹⁶⁶ Źródło: Opracowanie własne, na podst.: <http://www.rynkometr.pl/pkd/69.20.Z> (dostęp dn. 26.08.2013 r.).

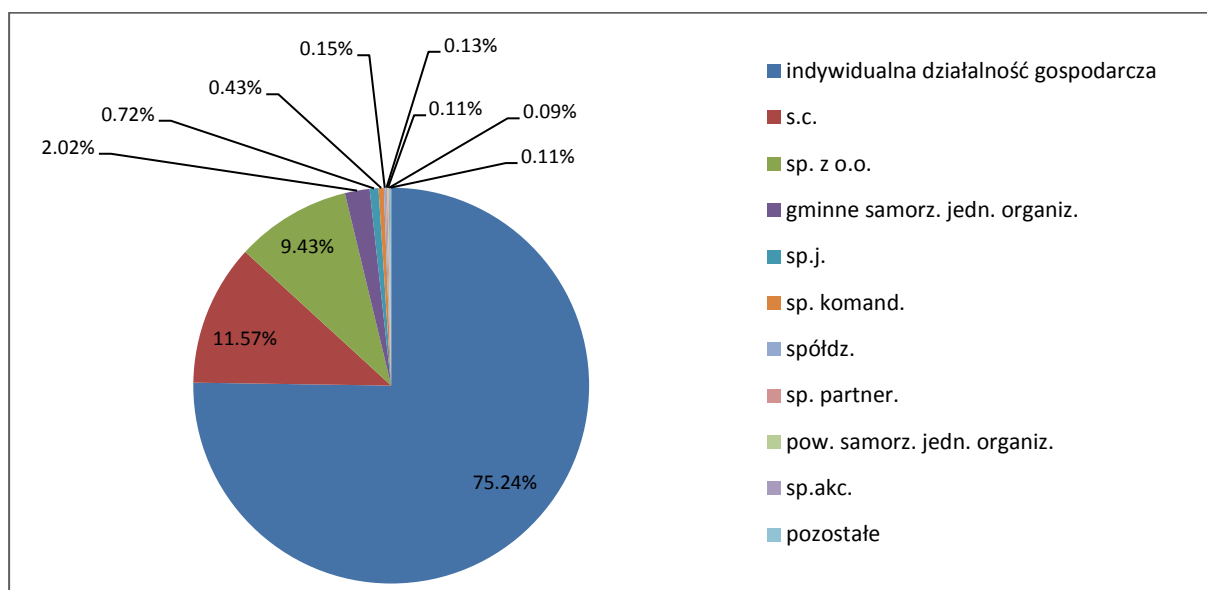
Trzy regiony administracyjne o największej liczbie aktywnych podmiotów w tym okresie to województwa mazowieckie (21,6% ogółu), śląskie (11,4% ogółu) oraz wielkopolskie (10,3% ogółu).

Wykres 4.8. Liczba jednostek świadczących usługi A&A według województw (na dzień 31 marca 2013 r.)¹⁶⁷



W kwartale zakończonym 31 marca 2013 r. aktywne podmioty z branży zarejestrowane w rejestrze REGON działały w 19 różnych formach prawnych – Wykres 4.9

Wykres 4.9. Jednostki świadczące usługi A&A według formy prawnej (na dzień 31 marca 2013 r.)¹⁶⁸



¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ *Ibid.*

Trzy najczęściej występujące formy prawne w tym okresie to indywidualna działalność gospodarcza (75,2%, tj. 34 045 podmiotów), spółki cywilne (11,6%, tj. 5234 podmiotów) oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (9,4%, tj. 4268 podmiotów). Ponadto działało: 914 gminnych samorządowych jednostek organizacyjnych, 325 spółek jawnych, 196 spółek komandytowych, 68 spółdzielni, 58 spółek partnerskich, 49 powiatowych samorządowych jednostek organizacyjnych, 41 spółek akcyjnych i 52 pozostałe formy prawne.

W kwartale zakończonym 31 marca 2013 r. aktywne podmioty z branży zarejestrowane w rejestrze REGON działały w **13** różnych formach własności – Tabela 4.2

Tabela 4.2. Jednostki świadczące usługi A&A według formy własności (na dzień 31 marca 2013 r.)¹⁶⁹

Forma własności	Liczba jednostek	Udział
Własność krajowych osób fizycznych	42 796	94,60%
Własność samorządowa	965	2,10%
Własność prywatna krajowa pozostała	945	2,10%
Własność zagraniczna	171	0,40%
Własność mieszana w sektorze prywatnym z przewagą własności krajowych osób fizycznych	159	0,40%
Własność mieszana w sektorze prywatnym z przewagą własności prywatnej krajowej pozostałej	104	0,20%
Własność mieszana w sektorze prywatnym z przewagą własności zagranicznej	54	0,10%
Własność mieszana w sektorze prywatnym z brakiem przewagi któregośkolwiek rodzaju własności prywatnej	43	0,10%
Własność skarbu państwa	4	0,00%
Własność mieszana między sektorami z przewagą własności sektora prywatnego, w tym z przewagą własności zagranicznej	3	0,00%
Pozostałe	6	0,00%

Trzy najczęściej występujące formy własności w tym okresie to własność krajowych osób fizycznych (94,6% podmiotów), własność samorządowa (2,1% podmiotów) oraz własność prywatna krajowa pozostała (2,1% podmiotów).

Aktywne podmioty z branży zarejestrowane w rejestrze REGON można było podzielić na 4 różne grupy pod względem wielkości zatrudnienia – Tabela 4.3.

¹⁶⁹ *Ibid.*

Tabela 4.3. Jednostki świadczące usługi A&A według ilości zatrudnionych osób (na dzień 31 marca 2013 r.)¹⁷⁰

Wielkość zatrudnienia	Liczba jednostek	Udział
od 0 do 9 zatrudnionych	44 070	97,40%
od 10 do 49 zatrudnionych	1 096	2,40%
od 50 do 249 zatrudnionych	66	0,10%
powyżej 250 zatrudnionych	18	0,04%

Dwie największe grupy w tym okresie tworzyły aktywne podmioty zatrudniające od 0 do 9 (97,4% podmiotów) i od 10 do 49 (2,4% podmiotów) osób.

Dokonując wnioskowania na podstawie powyższych danych należy pamiętać, że wśród tych jednostek zarejestrowanych pod numerem 69.20Z znajdują się zarówno te, które świadczą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych (biura rachunkowe), jak też usługi doradztwa podatkowego i rewizji sprawozdań finansowych. Na podstawie statystyk GUS nie jest możliwe wyodrębnienie tych trzech rodzajów usług A&A, ani określenie które z tych jednostek łączą funkcje (np. jednocześnie świadczą usługi rewizji finansowej i doradztwa podatkowego i/lub prowadzenia ksiąg).

4.2. Analiza zatrudnienia według grup zawodowych w świetle danych GUS

W Internecie, od organizacji i stowarzyszeń księgowych można uzyskać wiele informacji o liczbie i kompetencjach osób funkcjonujących na rynku usług księgowych. Jednakże wszystkie te zestawienia przedstawiają tylko wycinek tej rzeczywistości. Jest ona w dużym stopniu przybliżona oraz niepełna. Wśród wielu badań jakie prowadzi GUS odnośnie rynku pracy jest badanie dotyczące struktury wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010 r.¹⁷¹ Jest to badanie reprezentatywne prowadzone co dwa lata w przedsiębiorstwach zatrudniających więcej niż dziewięciu pracowników, czyli małych średnich i dużych. W oparciu o to badanie można wiele powiedzieć o liczbie, wykształceniu, miejscu zatrudnienia osób, które zajmują się szeroko pojętą działalnością księgową.

W październiku 2010 roku w jednostkach gospodarki narodowej objęto badaniem 688,4 tys. zatrudnionych. Były to zarówno osoby zatrudnione na pełnym jak i niepełnym etacie, a

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ W chwili publikacji Raportu jest już dostępne opracowanie GUS: „Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2012 r.”
http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/pw_struktura_wynagr_wg_zawodow_10_2012.pdf.

którzy przepracowali cały miesiąc. Po uogólnieniu wyników badania i ekstrapolacji na wszystkie podmioty gospodarki narodowej zatrudniające powyżej dziewięciu pracowników uzyskano zbiorowość ok. 8,0 mln. Z ekstrapolacji wyników badań wynika, iż około 40,2% osób z tej populacji stanowili pracownicy sektora publicznego, zaś 59,8% - sektora prywatnego. Wśród ogółu zatrudnionych prawie połowę (49,9%), tj. około 3987,6 tys. stanowili mężczyźni, natomiast udział kobiet wynosił ok. 50,1% ogólnej populacji, a więc pracowało ich około 3998,5 tys. W sektorze publicznym wśród zatrudnionych większy udział miały kobiety (64,4%), natomiast w sektorze prywatnym - mężczyźni (59,5%).

Wśród ogółu zatrudnionych najliczniejszą „wielką” grupę zawodów stanowili specjaliści 2136,2 tys. osób. W tej „wielkiej” grupie zawodowej pracowała co 3 kobieta i co 6 mężczyzna. Ta grupa zawodowa dominowała zdecydowanie wśród kobiet (36,0% ogółu zatrudnionych kobiet). Bowiem do tej grupy właśnie zalicza się zawody typowo "żeńskie", takie „średnie” grupy zawodów, jak: położne, a także pielęgniarki oraz diagności laboratoryjni.

Z badania GUS wynika, iż sektor publiczny i prywatny różnią się między sobą odmienną strukturą zawodową pracowników. Podstawowa różnica uwidacznia się w proporcjach między pracownikami "wyższego szczebla", tj. będących na stanowiskach kierowniczych i specjalistycznych („wielkie” grupy zawodów 1 i 2), a pracownikami "średniego i niższego szczebla", czyli technicznymi, usług i zatrudnionymi przy pracach prostych („wielkie” grupy 3 + 9). W sektorze prywatnym na 1 pracownika "wyższego szczebla" przypada 4 pracowników techniczno-wykonawczych, natomiast w sektorze publicznym proporcja ta wynosi 1:1. Według GUS relacja ta wynika głównie z niższego udziału grupy specjalistów w sektorze prywatnym niż w publicznym.

Sektor prywatny charakteryzuje się znacznie większym udziałem mniejszych jednostek, niż sektor publiczny. Należy więc przypuszczać, że kierowanie firmami prywatnymi, rozumiane również jako kierowanie wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi, spoczywa w rękach fachowców, tj. specjalistów w określonej dziedzinie i jest mniejsza potrzeba obsadzania specjalistami dodatkowych stanowisk pracy. Stąd zapewne tak różna struktura zawodowa w jednostkach zaliczanych do sektora publicznego oraz prywatnego. Co 2 pracownik sektora publicznego był zakwalifikowany do grupy zawodowej "wyższego szczebla" (w tym sektorze dominowała „wielka” grupa zawodów specjaliści), zaś co 5 pracownik sektora prywatnego to pracownik "wyższego szczebla" (w sektorze prywatnym dominowała „wielka” grupa zawodów robotnicy przemysłowi i rzemieślnicy).

Wpływ na powyższe proporcje ma struktura pracujących w sektorze publicznym i prywatnym według rodzajów działalności. Większość bowiem podmiotów prowadzących działalność w zakresie nauki, edukacji, ochrony zdrowia czy administracji wchodzi w skład sektora publicznego, a w tych właśnie jednostkach pracuje wielu specjalistów.

Niżej zostanie przedstawiona analiza dotycząca elementarnych grup zawodów, wśród której są zawody bezpośrednio związane z rynkiem usług księgowych. Nie będą zaś podane liczebności poszczególnych zawodów w grupach elementarnych gdyż są one obarczone zbyt dużym błędem standardowym.

W oparciu o uogólnione wyniki badania można stwierdzić, iż w październiku 2010 r. w Polsce pracownicy zatrudnienie w grupie elementarnej, wśród której są zawody z dziedziny A&A stanowili 7,7% wszystkich zatrudnionych pracowników. Grupy te zostały z kodami wymienieni w tabeli (Tabela 4.4). Najliczniejszą grupę wśród nich stanowili dyrektorzy generalni i wykonawczy. W tej grupie dyrektor finansowy był jednym z dwudziestu innych dyrektorów i innych osób zarządzających. Druga równie liczną grupą zawodów jest grupa księgowych. Przedstawia ona jednocześnie wyszacowaną liczbę księgowych pracujących w firmach zatrudniających powyżej 9 pracowników. Z grup elementarnych najwięcej o rynku A&A mówią grupy 1211, 2411, 3313, 4311 gdyż w tych grupach elementarnych są zawody ściśle związane z rynkiem usług księgowych.

Analizując dane zamieszczone w tabeli (Tabela 4.4) można stwierdzić, iż zdecydowana większość z wymienionych w niej grup elementarnych jest zdominowana przez kobiety. Szczególnie dotyczy to takich grup jak „księgowi”, w której to kobiety stanowią 94,6%. Zdecydowanie więcej kobiet niż mężczyzn (93,2%) pracuje także w grupie elementarnej „pracownicy ds. rachunkowości i księgowości. W tej grupie są osoby zatrudnione na takich stanowiskach jak: asystent ds. księgowości, fakturzystka oraz technik rachunkowości. Trzecią elementarną grupą, w której występuje zdecydowana przewaga kobiet nad mężczyznami jest grupa „Kierownicy ds. finansowych”. W tej grupie są osoby zatrudnione na takich stanowiskach jak: główny księgowy, kierownik biura rachunkowego, oraz kierownik działu finansowego. Z badań GUS wynika, iż na średnim szczeblu kierowniczym pod kątem usług księgowych 90% to kobiety. Równie dużo kobiet, co w wymienionych powyżej grupach, pracuje w grupie specjalistów ds. księgowości i rachunkowości. Kobiety w tej grupie stanowią ponad cztery piąte (84,5%). Inaczej mówiąc, co piąty specjalista ds. księgowości i rachunkowości to mężczyzna. Jedynymi grupami, w których mężczyźni mają przewagę to grupa 1120 – Dyrektorzy generalni i wykonawczy oraz 1349 – Kierownicy w instytucjach usług. Wynika to prawdopodobnie z kilku przyczyn, po pierwsze samych stanowisk, np. w grupie „kierownicy w instytucjach usług” są takie stanowiska jak: dyrektor aresztu śledczego, zakładu karnego, dyrektor zakładu dla nieletnich, kierownik agencji ochrony mienia itp., czyli są to zawody typowo męskie i zdominowane przez mężczyzn. Jeśli zaś chodzi o rynek usług księgowych to w tej grupie jest kierownik firmy audytorskiej i osoby pracujące na tym stanowisku najściślej są związane z rynkiem usług księgowych. Natomiast w przypadku grupy 1120 co czwarta kobieta jest zatrudniona na stanowiskach w tej grupie.

Tabela 4.4. Struktura zatrudnionych według „elementarnych” grup zawodów w październiku 2010 r.¹⁷²

Kod	Zawód	Liczba pracowników ogółem	%	% zatrudnionych w sektorze publicznym	Mężczyźni	Kobiety	% kobiet w pracownikach ogółem
1120	Dyrektorzy generalni i wykonawczy	131421	21.3%	17.6%	97978	33443	25.4%
112006	Dyrektor finansowy	10719	-	-	5581	5138	47.9%
1211	Kierownicy do spraw finansowych	65577	10.6%	48.8%	6576	59001	90.0%
121101	Główny księgowy	54200	-	-	4189	50001	92.3%
121102	Kierownik biura rachunkowego	217	-	-	86	131	60.4%
121103	Kierownik działu finansowego	11160	-	-	2301	8859	79.4%
1349	Kierownicy w instytucjach usług	6906	1.1%	48.3%	4262	2644	38.3%
2411	Specjaliści do spraw księgowości i rachunkowości	37841	6.1%	43.2%	5761	32080	84.8%
241102	Specjalista do spraw kontrolingu	8105	-	-	2865	5240	64.7%
241103	Specjalista do spraw rachunkowości	25111	-	-	1971	23140	92.2%
241104	Specjalista do spraw rachunkowości inwestycyjnej	611	-	-	316	295	48.3%

¹⁷² Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych otrzymanych z GUS z badania *Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010*.

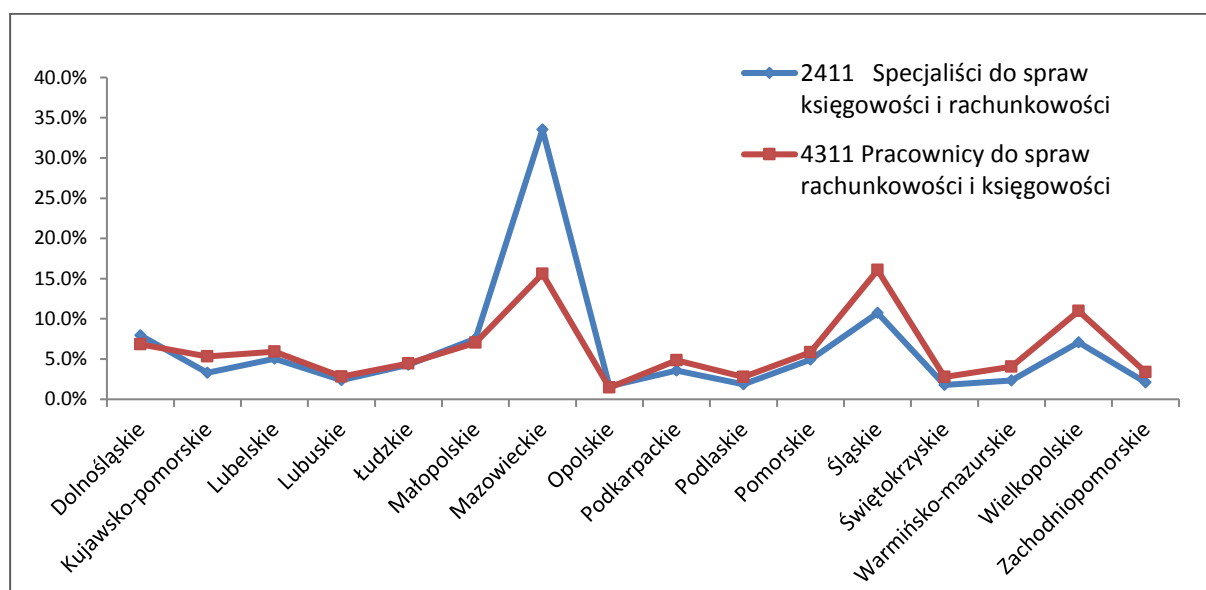
Kod	Zawód	Liczba pracowników ogółem	%	% zatrudnionych w sektorze publicznym	Mężczyźni	Kobiety	% kobiet w pracownikach ogółem
241105	Specjalista do spraw rachunkowości podatkowej	2745	-	-	262	2483	90.5%
241106	Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej	757	-	-	163	594	78.5%
2412	Doradcy finansowi i inwestycyjni	25886	4.2%	18.0%	8358	17528	67.7%
241204	Doradca podatkowy	1346	-	-	552	794	59.0%
2413	Analitycy finansowi	82050	13.3%	26.4%	20205	61845	75.4%
241306	Specjalista ds. finansów	20121	-	-	5033	15088	75.0%
2422	Specjaliści do spraw administracji i rozwoju	88326	14.3%	81.8%	33601	54725	62.0%
3313 331301	Księgowi	112547	18.2%	30.9%	6047	106500	94.6%
3352	Urzędnicy do spraw podatków	30975	5.0%	99.7%	5784	25191	81.3%
335203	Urzędnik podatkowy	23832	-	-	4729	19103	80.2%
335290	Pozostali urzędnicy ds. podatków	4780	-	-	866	3914	81.9%
4311	Pracownicy do spraw rachunkowości i księgowości	35348	5.7%	21.2%	2391	32957	93.2%
431101	Asystent ds. rachunkowości	20849	-	-	1282	19567	93.9%
431102	Fakturzystka	11741	-	-	988	10753	91.6%

Kod	Zawód	Liczba pracowników ogółem	%	% zatrudnionych w sektorze publicznym	Mężczyźni	Kobiety	% kobiet w pracownikach ogółem
431103	Technik rachunkowości	2758	-	-	121	2637	95.6%
Razem		616877	100%	40%	190963	425914	69.0%

Dane zamieszczone w tabeli (Tabela 4.4) wskazują jeszcze na jedną prawidłowość, a mianowicie że poza dwoma grupami elementarnymi większość pozostałych osób pracuje w sektorze prywatnym. Natomiast w przypadku takich grup jak: Dyrektorzy generalni i wykonawczy, Doradcy finansowi i inwestycyjni oraz Pracownicy do spraw rachunkowości i księgowości z tych grup zdecydowana większość pracuje w sektorze prywatnym.

Z danych zamieszczonych na wykresie (Wykres 4.10) wynika, iż województwo mazowieckie jest zdecydowanym liderem pod względem liczby zatrudnionych osób w zawodach z analizowanych elementarnych grup. By nie zaciemniać obrazu na rysunku przedstawiono tylko specjalistów oraz pracowników ds. rachunkowości i księgowości. Jednakże jeśli chodzi o pozostałe osiem grup elementarnych tendencje są podobne. Najwięcej osób z tych grup pracuje w województwie mazowieckim następnie śląskim, wielkopolskim oraz dolnośląskim. Taka struktura zatrudnienia w poszczególnych województwach wynika przede wszystkim z liczby firm funkcjonujących na danym terenie.

Wykres 4.10. Pracownicy zatrudnieni w gospodarce narodowej według 16 województw¹⁷³



¹⁷³ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych GUS.

W oparciu o analizę wyników badania *Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010* przeprowadzonej przez GUS można stwierdzić, iż najwięcej kobiet pracujących jako specjalistki ds. księgowości i rachunkowości pracuje w województwie zachodniopomorskim (94,3%), najmniej w mazowieckim. Z kolei z wszystkich analizowanych grup najwięcej kobiet pracuje w województwie warmińsko-mazurskim (93%), zaś najmniej w województwie mazowieckim.

Z przytoczonych powyżej badań wynikają następujące wnioski:

- Kobiety pełnią dominującą rolę jeśli chodzi o zawody z zakresu A&A. Szczególnie dotyczy to zawodów w takich grupach elementarnych jak: kierownicy ds. finansowych, specjaliści ds. księgowości rachunkowości, księgowych oraz pracowników ds. rachunkowości i księgowości.
- Najwięcej osób zatrudnionych w zawodach A&A jest w województwie mazowieckim, śląskim, wielkopolskim i małopolskim i dolnośląskim. Jest to zrozumiałe ze względu na liczbę podmiotów gospodarczych w tych regionach.
- Badanie GUS dotyczące struktury wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010 r. jest badaniem, z którego można najwięcej dowiedzieć się o liczbie pracujących w zawodach A&A. Jednakże ze względu na cel tego badania, którym jest przede wszystkim struktura wynagrodzeń dla poszczególnych zawodów oraz sposób losowania osób z podmiotów gospodarki narodowej (*właściwa głównemu celowi badania*¹⁷⁴) liczby pracujących w zawodach A&A obarczone są dużymi błędami wynikającymi z szacowania. Innym powodem występujących błędów w szacowaniu liczby pracujących w określonych zawodach jest fakt, iż w wielu badanych podmiotach nie ma stanowisk np. fakturzystki, natomiast zadania przypisane dla fakturzystki wykonuje osoba zatrudniona na stanowisku np. referenta. Liczba pracujących w poszczególnych zawodach jest obciążona najmniejszym błędem w tzw. wielkich grupach zawodów. Natomiast im mniejsza grupa zawodowa tym z powodów wymienionych wcześniej występują coraz większe błędy szacunku. Ponad to informacje o pracujących w zawodach A&A nie obejmuje firm mikro, których w Polsce jest 95,6%, a do tego ponad 44 tys. z nich prowadzi działalność z zakresu 69.20.Z jako główny rodzaj swojej działalności. W tej chwili nie ma informacji ile jest firm w Polsce, prowadzi działalność rachunkowo księgową (69.20.Z) jako drugorzędny, czy trzeciorzędny rodzaj działalności oraz ilu pracowników jest w tą działalność zaangażowanych. Informacje te mogłyby być dostępne po przygotowaniu przez GUS odpowiedniego oprogramowania na warunkach opisanych w rozdziale 6.2.

¹⁷⁴ Celem badania jest określenie struktury i poziomu miesięcznych i godzinowych wynagrodzeń brutto według cech osób fizycznych takich jak: płeć, wiek, poziom wykształcenia, staż pracy, wykonywany zawód oraz cech charakteryzujących zakłady pracy tych osób, a więc: rodzaj działalności, sektor własności, wielkość zakładu.

4.3. Wpływ sektora MSP na rynek pracy dla księgowych

Znaczenie sektora MSP dla rynku A&A może wynikać z tego, że zarówno kreują one popyt, jak i wpływają na podaż zawodów A&A i usług tego sektora.

Do kreowania popytu dochodzi w sytuacji, gdy firmy z sektora MSP:

- zatrudniają księgowych na etacie, części etatu bądź na umowę zlecenie,
- są klientami biur rachunkowych i ewentualnie firm branży BPO/SSC (rzadziej korzystają z usług biegłego rewidenta, gdyż zasadniczo nie podlegają obowiązkowi badania określonego w art. 64 UoR).

W sytuacji natomiast, gdy właściciele firm z sektora MSP decydują się na samodzielne prowadzenie spraw finansowo-księgowych (w tym ewidencji umożliwiającej rozliczenie się z podatku dochodowego) mogą oni zostać przyrównani do księgowych. Stanowi to czynnik ograniczający popyt na księgowych i usługi księgowe „z zewnątrz”.

Z punktu widzenia wpływu sektora MSP na podaż na rynku A&A ważne są wreszcie te firmy sektora, które prowadzą usługi objęte kodem 69.20.Z w PKD 2007, o czym w ujęciu statystycznym była mowa w podrozdziale 4.1. Są wśród nich m.in. biura rachunkowe i centra outsourcingowe, którym poświęcone są osobne punkty niniejszego raportu. Analiza podaży i popytu na usługi A&A zaprezentowana poniżej odnosić się będzie zasadniczo do tych firm sektora MSP, dla których ta działalność nie jest działalnością statutową.

Dla prawidłowej interpretacji danych GUS na temat sektora MSP warto zwrócić uwagę na definicje małego (w tym mikro) oraz średniego przedsiębiorstwa, jakie stosuje się w statystyce państwowej i porównać je do zapisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807). W tabeli (Tabela 4.5) zestawiono warunki określone przy definiowaniu mikro, małego i średniego przedsiębiorstwa przez ustawę i dla celów statystycznych.

Jak wynika z zaprezentowanego zestawienia, dla potrzeb statystyki państwowej stosuje się jedynie kryterium planowanej liczby osób pracujących. Według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej aby przynależeć do jednej z kategorii podmiotów należy w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat spełnić jednocześnie dwa warunki. Pierwszym jest zatrudnienie określonej liczby osób. Drugi zaś wymóg zakłada nie przekroczenie limitu określonego w euro (do wyboru): rocznego obrotu albo sumy aktywów bilansu.

O znaczeniu sektora MSP dla polskiej gospodarki (w tym rynku usług A&A) przesądza znaczący udział firm tego sektora, zarówno jeśli chodzi o ich liczbę wśród firm zarejestrowanych w Polsce, jak i udział w tworzeniu PKB oraz miejsc pracy w gospodarce.

Tabela 4.5. Warunki określone w definicjach mikro, małego i średniego podmiotu¹⁷⁵

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej	Statystyka państwowa
MIKROPRZEDSIĘBIORSTWO	
w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: • zatrudnienie było mniejsze niż 10 pracowników oraz • roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekroczył równowartości w złotych 2 mln euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 mln euro (art. 104)	liczba pracujących do 9 osób
MAŁE PRZEDSIĘBIORSTWO	
w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: • zatrudnienie było mniejsze niż 50 pracowników oraz • roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekroczył równowartości w złotych 10 mln euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 mln euro (art. 105)	liczba pracujących do 49 osób*
ŚREDNIE PRZEDSIĘBIORSTWO	
w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: • zatrudnienie było mniejsze niż 250 pracowników oraz • roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekroczył równowartości w złotych 50 mln euro, lub sumy aktywów bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 mln euro (art. 106)	liczba pracujących od 50 do 249 osób

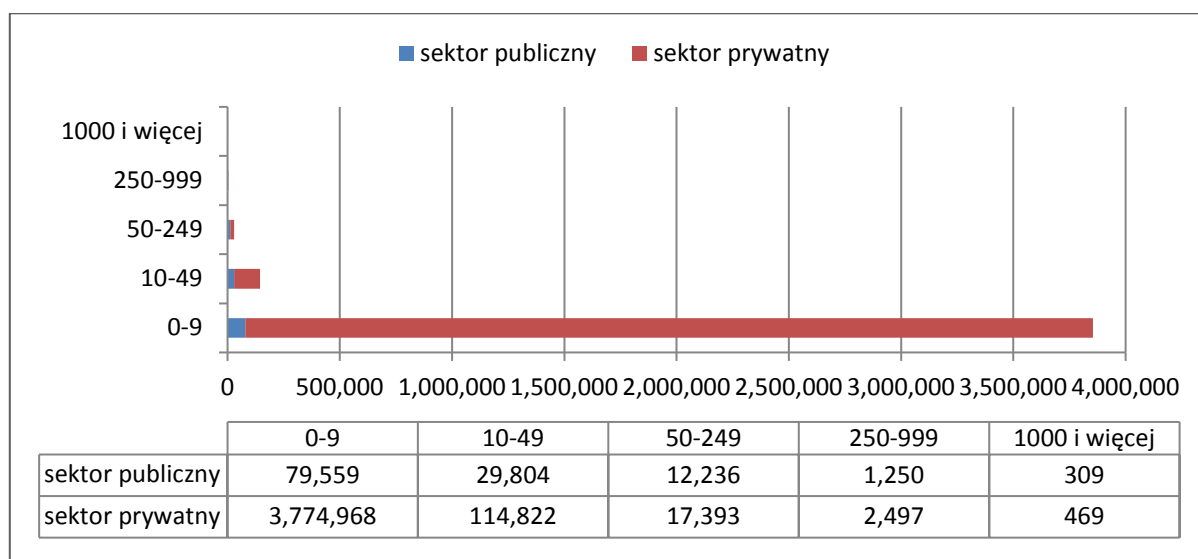
* mikro przedsiębiorstwa stanowią zatem podgrupę małych podmiotów

Liczbę podmiotów gospodarki narodowej na podstawie rejestru REGON w przekroju planowanej liczby osób pracujących na koniec lipca 2013 r. prezentuje Wykres 4.11.

Jak wynika z zaprezentowanych na wykresie danych najwięcej podmiotów działających w gospodarce to podmioty zatrudniające do 9 osób, czyli zgodnie z nomenklaturą GUS mikroprzedsiębiorstwa (na 31.07. br. stanowiły 95,6% wszystkich zarejestrowanych podmiotów), następnie małe przedsiębiorstwa (3,5%) zatrudniające od 10 do 49 osób oraz firmy średniej wielkości, od 50 do 249 osób (0,7%).

¹⁷⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2013 r, poz. 672).; Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2011 r., GUS, Warszawa 2013, s. 11, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/pgwf_dzialalnosc_przedsiębiorstw_niefinansowych_w_2011.pdf (dostęp dn. 31.08.2013 r.).

Wykres 4.11. Liczba podmiotów gospodarki narodowej (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne) - według przewidywanej liczby pracujących i sektora własności (na 31.07.2013 r.)¹⁷⁶



Sytuacja w sektorze małych i średnich firm w Polsce jest przedmiotem zainteresowania Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP), której zadaniem jest realizacja programów wspierających sektor MSP. Z najnowszego raportu PARP na temat stanu sektora MSP wynika, że co druga złotówka PKB (47,6%) generowana jest przez MSP, w tym przez najmniejsze firmy blisko co trzecia (29,6%). Udział średnich podmiotów w tworzeniu PKB jest trzy razy mniejszy (10,4%) w porównaniu z mikrofirmami¹⁷⁷. Sektor MSP to także duży rynek pracy. W 2010 r. MSP były miejscem pracy blisko 2/3 pracujących w przedsiębiorstwach w Polsce (tj. 6,2 mln osób)¹⁷⁸.

Ważnym z punktu widzenia rynku usług A&A kryterium charakterystyki sektora MSP jest forma opodatkowania, która determinuje rodzaj prowadzonej ewidencji księgowej dla celów podatkowych. Forma opodatkowania jest powiązana z formą prowadzenia działalności i z tym, czy przedsiębiorstwo jest osobą fizyczną czy prawną. W uproszczeniu można bowiem przyjąć, że im bardziej skomplikowany rodzaj ewidencji księgowej tym mniejsza skłonność do samodzielnego prowadzenia ewidencji przez właściciela firmy a tym większa do zlecenia obsługi księgowej biuru rachunkowemu lub zatrudnienia księgowego.

Ogół przedsiębiorców prowadzących we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową można podzielić na:

¹⁷⁶ Źródło: opracowanie własne na podst.: Miesięczna informacja o podmiotach gospodarki narodowej w rejestrze REGON (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne), http://www.stat.gov.pl/bip/389_5685_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

¹⁷⁷ *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2010–2011*, PARP, Warszawa 2012, s. 18, <http://www.parp.gov.pl/files/74/81/545/15428.pdf> (dostęp dn. 17.08.2013 r.).

¹⁷⁸ *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2010–2011*, op. cit., s. 29.

- osoby fizyczne (indywidualnie prowadzący działalność gospodarczą, spółki cywilne osób fizycznych),
- osoby prawne (spółki kapitałowe prawa handlowego, stowarzyszenia, fundacje, spółdzielnie),
- jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębne ustawy przyznają zdolność prawną (ale nie przyznaje osobowości prawnej); są to np. wspólnota mieszkaniowa, spółka akcyjna w organizacji, spółki osobowe prawa handlowego.

Przedsiębiorcy podlegają wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG), bądź do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).

Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej (prowadzona od 1 lipca 2011 r.) jest teleinformatycznym spisem przedsiębiorców, będących osobami fizycznymi, działających na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. Prowadzony jest przez ministra właściwego do spraw gospodarki na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Rejestracja w CEIDG jest wolna od opłat i odbywa się na podstawie wniosku o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG-1 z załącznikami). W ramach inicjatywy „jednego okienka” wniosek CEIDG-1 jest podstawą rejestracji przedsiębiorcy w CEIDG, wnioskiem o nadanie numeru REGON, zgłoszeniem do urzędu skarbowego oraz do ZUS lub KRUS. Dostęp do informacji CEIDG jest jawny.

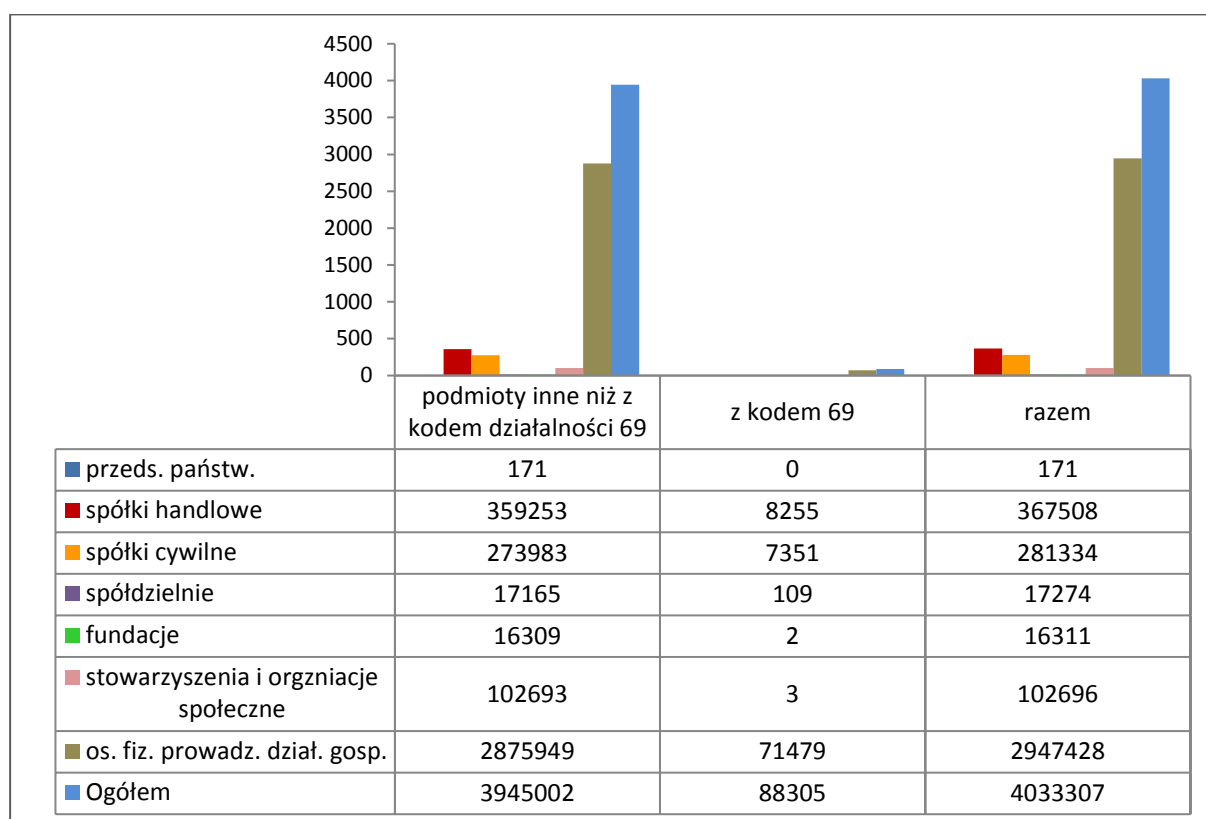
Krajowy Rejestr Sądowy jest scentralizowaną, informatyczną bazą danych składającą się z trzech osobnych rejestrów:

- rejestru przedsiębiorców - przeznaczonego dla spółek jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych, z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjnych, spółdzielni, przedsiębiorstw państwowych, instytutów badawczych, spółek europejskich i spółdzielni europejskich, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych; towarzystw reasekuracji wzajemnej, itd.
- rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej,
- rejestru dłużników niewypłacalnych.

KRS funkcjonuje od 1 stycznia 2001 r. na podstawie *Ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209 z późn. zm.)*. Rejestr prowadzi w systemie informatycznym sądy rejonowe, natomiast Ministerstwo Sprawiedliwości prowadzi Centralną Informację Krajowego Rejestru Sądowego, z oddziałami przy sądach rejestrowych. Wniosek o wpis do KRS (na specjalnym formularzu wraz z załącznikami i

wszystkimi niezbędnymi dokumentami¹⁷⁹) składa się do sądu rejonowego właściwego ze względu na siedzibę podmiotu, którego wpis dotyczy (sąd rejestrowy). Szczegółowo sposób prowadzenia rejestrów objętych KRS (w tym m.in. elementy wpisów dotyczące wszystkich oraz poszczególnych rodzajów przedsiębiorców) określa *Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu prowadzenia rejestrów wchodzących w skład Krajowego Rejestru Sądowego oraz szczegółowej treści wpisów w tych rejestrach* (Dz.U. z 2011 nr 273 poz. 1616). Informacje zawarte z Centralnej Informacji KRS są udostępniane bezpłatnie w ogólnodostępnych sieciach teleinformatycznych.

Wykres 4.12. Liczba podmiotów gospodarki narodowej (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne) w przekroju form prawnych prowadzenia działalności na 31.07.2013 r. (w tys.)¹⁸⁰



Na wykresie (Wykres 4.12) zaprezentowano liczbę podmiotów gospodarki narodowej (według stanu na 31.07.2013 r.) w przekroju form prawnych prowadzenia działalności. Na podstawie dostępnych źródeł nie ma możliwości pozyskania tego typu danych jednocześnie w przekroju liczby pracujących w przedsiębiorstwie osób, co pozwoliłoby na wyciągnięcie

¹⁷⁹ <http://bip.ms.gov.pl/pl/rejestry-i-ewidencje/okrajowy-rejestr-sadowy/formularze-wnioskow-wykorzystywanych-w-krs/> (dostęp dn. 31.08.2013 r.).

¹⁸⁰ Źródło: opracowanie własne na podst.: Miesięczna informacja o podmiotach gospodarki narodowej w rejestrze REGON (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne), http://www.stat.gov.pl/bip/389_5685_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 31.08.2013 r.).

dokładniejszych wniosków. Bazując na dostępnych danych (zaprezentowanych na wykresach (Wykres 4.11 i Wykres 4.12) można jednak przyjąć, że w przeważającej części sektor MSP zdominowany jest przez osoby prowadzące indywidualną działalność gospodarczą, będące osobami fizycznymi. Dotyczy to również podmiotów prowadzących działalność inną niż objętą kodem 69 PKD 2007 (działalność prawnicza, rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe).

Wśród form opodatkowania działalności gospodarczej osób fizycznych przedsiębiorcy sektora MSP mają do wyboru:

- zasady ogólne, gdzie opodatkowaniu podlega dochód (z możliwością wyboru pomiędzy dwustopniową, progresywną skalą podatku a podatkiem liniowym),
- zryczałtowane formy opodatkowania w postaci:
 - ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
 - karty podatkowej, gdzie podatek płacony jest w stałej, z góry określonej kwocie.

Możliwość skorzystania ze zryczałtowanych form opodatkowania wiąże się z koniecznością spełnienia warunków określonych w *Ustawie z dn. 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r., Nr 144 poz. 930 z późn. zm.)*. Z decyzją dotyczącą formy opodatkowania związany jest ściśle rodzaj ewidencji prowadzonej na potrzeby rozliczenia podatku. Przy zasadach ogólnych konieczne jest prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów bądź ksiąg rachunkowych¹⁸¹. Rozliczający podatek w formie ryczałtu prowadzą ewidencję przychodów pozwalającą na ustalenie kwoty ryczałtu. W przypadku wyboru karty podatkowej ewidencji dla celów podatkowych nie prowadzi się w ogóle (podatek płacony w stałej kwocie nie jest pochodną żadnej z osiąganych wielkości ekonomicznych).

W tabeli (Tabela 4.6.) zestawiono najważniejsze zalety i wady poszczególnych form opodatkowania dla podatników.

Tabela 4.6. Podstawowe zalety i wady różnych form opodatkowania osób fizycznych¹⁸²

Forma opodatkowania	Zalety	Wady
Karta podatkowa	• najprostsza forma opodatkowania • zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji,	• dotyczy jedynie drobnych przedsiębiorców zatrudniających co najwyżej niewielką liczbę osób, • brak możliwości wspólnego

¹⁸¹ Wybór pomiędzy tymi dwoma rodzajami dokumentacji nie jest możliwy, gdy zgodnie z art. 2 UoR podmiot jest zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jeśli chodzi o osoby indywidualnie prowadzące działalność, spółki cywilne, jawne, partnerskie i spółdzielnie socjalne dzieje się tak, gdy przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosą co najmniej 1 200 000 euro.

¹⁸² Źródło: Opracowanie własne.

Forma opodatkowania	Zalety	Wady
	składania zeznań podatkowych, deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy • podatek opłacany jest w niezmiennej (dla roku podatkowego) kwocie	opodatkowania z małżonkiem • brak możliwości odliczenia kosztów • nie można korzystać z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne • podatek musi być opłacony niezależnie od tego, czy działalność daje przychód/dochód, czy nie
Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	• względna prostota ewidencji - prowadzi się tylko ewidencję przychodów • podatek płacony jest tylko wówczas, gdy osiągane są przychody i jest pochodną od ich wartości • przy niskich kosztach - możliwość uzyskania korzyści fiskalnych w porównaniu z zasadami ogólnymi	• brak możliwości odliczenia kosztów • brak możliwości zrzeczenia się ryczałtu w trakcie roku podatkowego • brak możliwości wspólnego rozliczenia z małżonkiem • podatek musi być opłacony niezależnie od tego, czy działalność przynosi dochód, czy nie (czyli np. mimo ponoszonych strat płaci się podatek, jeśli tylko firma osiąga przychody)
Zasady ogólne	• podatek płacony jest jedynie w przypadku uzyskiwania dochodów • możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodów (odpowiednio udokumentowanych) • możliwość korzystania z ulg i rozliczenia wspólnie z małżonkiem (tylko przy skali progresywnej)	• konieczność prowadzenia bardziej skomplikowanej (w porównaniu do ww. form opodatkowania) ewidencji – w postaci PKPiR lub ksiąg rachunkowych

Znajomość liczby podmiotów sektora MSP rozliczających podatek dochodowy w poszczególnych formach i wiedza o wybranej przez nie formie ewidencji księgowej (zwłaszcza tam, gdzie nie jest ona oczywista) pozwoli wyciągnąć wnioski dotyczące potencjału tkwiącego w tym sektorze dla usług księgowych i rynku zawodów A&A.

Najbardziej aktualne i kompletne informacje na temat podatników i płatników podatków oraz składek na ubezpieczenie społeczne (w tym dotyczące MSP) gromadzone są w Centralnym Rejestrze Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników (dalej CRP KEP). Rejestr ten funkcjonuje na podstawie *Ustawy z dnia 29.07.2011 r. o zmianie ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r., Nr 171, poz. 1016)*, która weszła w życie od 1 września 2011 r. CRP KEP prowadzony jest przez Ministra Finansów (zastępując Krajową Ewidencję Podatników). CRP KEP, choć powstał na bazie danych zgromadzonych w Krajowej Ewidencji Podatników, jest systemem bardziej kompleksowym, gdyż znajdują się tu także dane ewidencyjne pochodzące z rejestru PESEL oraz z 400 lokalnych urzędów skarbowych (dotyczące m.in.: obowiązków podatkowych, okresu zawieszenia działalności gospodarczej, wyboru przez przedsiębiorcę formy opodatkowania, wybranej formy ewidencji). Minister finansów i naczelnik urzędu skarbowego uzupełniają w CRP KEP dane dotyczące m.in. numeru KRS (w przypadku podmiotów objętych KRS), numeru identyfikacyjnego REGON, numeru PESEL na podstawie informacji otrzymanych od organów prowadzących na podstawie odrębnych przepisów poszczególne rejestry urzędowe zawierające te dane.

Rejestr CRP KEP nie jest jawny a zasady udostępniania danych są określone w przepisach. Bezpośredni dostęp do tego systemu mają: minister finansów, dyrektorzy izb skarbowych, naczelnicy urzędów skarbowych, szef Służby Celnej, dyrektorzy izb celnych, naczelnicy urzędów celnych, organy kontroli skarbowej oraz generalny inspektor informacji finansowej. Z rejestru mogą także w ograniczonym zakresie korzystać: sądy, prokuratury, organy podatkowe, organy celne, ZUS, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Policja, służby statystyki publicznej, organy prowadzące urzędowe rejestry.

W celu dotarcia do najbardziej aktualnych informacji o statystykach w zakresie wybranych przez podatników form opodatkowania i prowadzonej ewidencji księgowej oraz tego, czy dokumentacja księgowa przechowywana jest w firmie czy poza nią (co świadczyłoby o zleceniu księgowości w formie outsourcingu) kontaktowano się z Departamentem Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów, który nadzoruje CRP KEP¹⁸³. Zaślaniając się tajemnicą pracownik Departamentu nie chciał udzielić żadnych informacji także dotyczących istnienia takich statystyk w MF.

Kolejną próbę dotarcia do takich statystyk oraz wiedzy czy są one w Ministerstwie prowadzone podjęto w formie elektronicznej, kierując maila z zapytaniem na adres internetowy Kancelarii MF (kancelaria@mofnet.gov.pl). W odpowiedzi Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej – Jarosław Wyszyński poinformował, iż „(...) źródłem danych do CRP KEP są zgłoszenia dokonane przez podmioty zobowiązane (treść zgłoszeń jest deklaracją podmiotu) i (...) ich prawidłowość i aktualność nie podlega weryfikacji. CRP KEP nie obejmuje informacji dotyczących form opodatkowania i form

¹⁸³ Rozmowa telefoniczna z dn. 22.08.2013 r.

własności, natomiast zawiera zadeklarowane przez podmiot zobowiązany informacje (...) m.in. o:

- rodzaju prowadzonej dokumentacji rachunkowej (księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów),
- prowadzeniu dokumentacji rachunkowej we własnym zakresie albo przez „biuro rachunkowe lub inny podmiot”,
- adresach (obejmujących województwo),
- szczególnych formach prawnych.

Statystyki na danych objętych CRP KEP (...) nie są prowadzone.”¹⁸⁴

Z powodu braku aktualnych statystyk poszukiwano informacji z zakresu omawianych zagadnień o charakterze historycznym. Dane takie publikuje GUS w formie raportów „Działalność przedsiębiorstw niefinansowych”¹⁸⁵ Ostatni raport z tej serii ukazał się w 2013 i dotyczył roku 2011.¹⁸⁶

W tabeli (Tabela 4.7) zaprezentowano liczbę przedsiębiorstw oraz ich strukturę według formy prowadzonej ewidencji na koniec 2011 roku.

Tabela 4.7. Ilość przedsiębiorstw i forma prowadzenia ewidencji według liczby planowanego zatrudnienia (stan na 31.12.2011 r.)¹⁸⁷

Wyszczególnienie	Przedsiębiorstwa o liczbie pracujących osób:				Ogółem
	0-9	10-49	50-249	500 i więcej	
Liczba przedsiębiorstw	1 710 598	54 999	15 817	3 189	1 784 603
z tego: - osoby fizyczne	1 612 926	26 260	2 337	112	1 641 635
- osoby prawne	97 672	28 739	13 480	3 077	142 968
Prowadzący księgi rachunkowe	112 470	36 224	15 493	3 184	167 371
z tego: - osoby fizyczne	14 798	7 485	2 013	107	24 403
- osoby prawne	97 672	28 739	13 480	3 077	142 968

¹⁸⁴ Pismo z dn. 30.09.2013 r. nr MF-AP13-065-83/2013/IBW/2.

¹⁸⁵ Publikacja oparta jest na danych pozyskanych z pełnych badań przedsiębiorstw o liczbie pracujących 10 i więcej pochodzących ze sprawozdań SP – „Roczna ankieta przedsiębiorstw”, F-02 – „Statystyczne sprawozdanie finansowe” a także reprezentacyjnego badania mikroprzedsiębiorstw prowadzonego na sprawozdaniu SP-3 – „Sprawozdanie o działalności gospodarczej przedsiębiorstw”

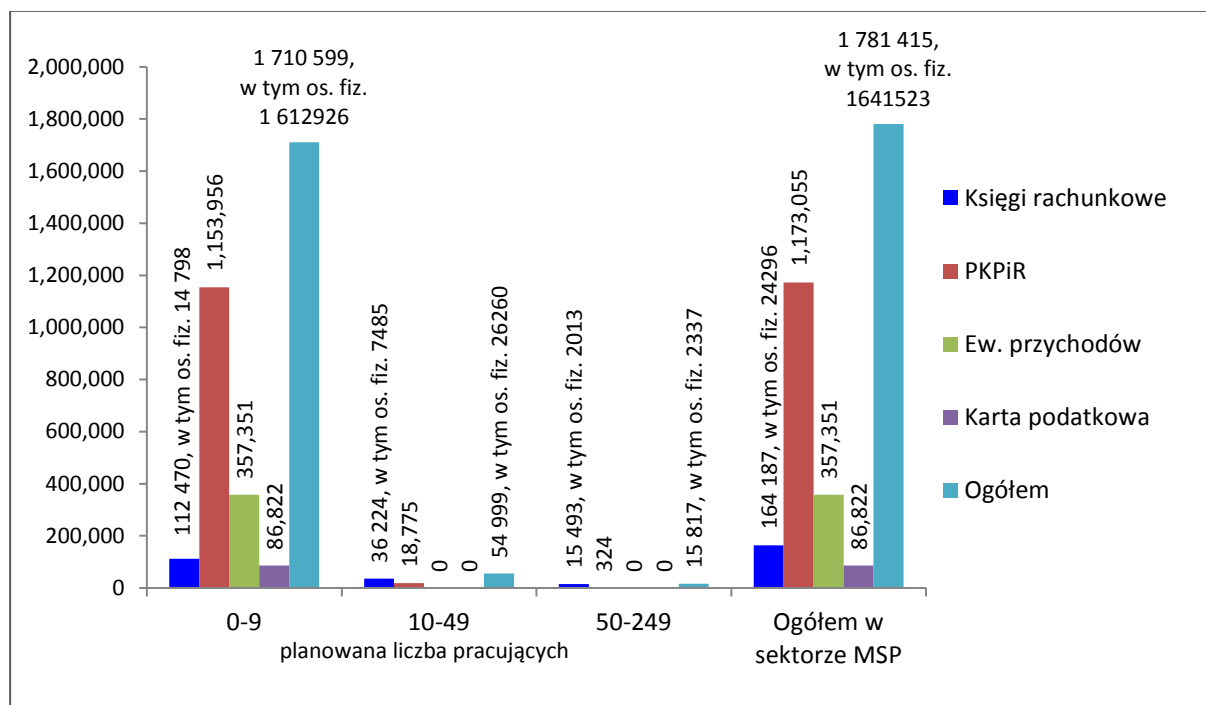
¹⁸⁶ Dane prezentowane w raporcie nie mają zatem żadnego związku z zaprezentowanymi na wykresach 3 i 4 danymi o liczbie podmiotów (w tym z sektora MSP), gdyż te dotyczą 31 lipca 2013 r.

¹⁸⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2011 r., GUS, Warszawa 2013, s. 45,
http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gus/pgwf_dzialalnosc_przedsiębiorstw_niefinansowych_w_2011.pdf
(dostęp dn. 31.08.2013 r.).

Wyszczególnienie	Przedsiębiorstwa o liczbie pracujących osób:				Ogółem
	0-9	10-49	50-249	500 i więcej	
Prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (tylko osoby fizyczne)	1 153 956	18 775	324	5	1 173 060
Prowadzący ewidencję przychodów (tylko osoby fizyczne)	357 351	0	-	-	357 351
Karta podatkowa (nieprowadzący ewidencji dla potrzeb podatku dochodowego – tylko osoby fizyczne)	86 822	0	-	-	86 822

Na podstawie danych z tabeli (Tabela 4.7) na wykresie (Wykres 4.13) przedstawiono strukturę przedsiębiorstw sektora MSP według formy prowadzenia ewidencji (na 31.12.2011 r.).

Wykres 4.13. Formy ewidencji księgowej w podmiotach sektora MSP według liczby zatrudnionych osób (na 31.07.2011 r.)¹⁸⁸



¹⁸⁸ *Ibid.*

Jak wynika z powyższego wykresu dominującą formą ewidencji księgowej w sektorze MSP na 31.12.2011 r. była podatkowa księga przychodów i rozchodów (PKPiR). Stosowało ją 65,8% wszystkich podmiotów tego sektora. Łączny udział podmiotów sektora MSP prowadzących PKPiR oraz księgi rachunkowe w ogólnej liczbie podmiotów sektora (tj. nieco ponad 75%) to odsetek przedsiębiorstw rozliczających się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych. Nie można natomiast ocenić, ile (jaki odsetek) z tych podmiotów wybrało skalę podatkową, a które podatek liniowy. Drugą co do częstotliwości stosowania formą ewidencji w MSP była ewidencja przychodów (20% wszystkich podmiotów) a zatem są to podmioty rozliczające się z podatku w formie ryczałtu. Ponad 9% MSP stosowało księgi rachunkowe (wśród tych podmiotów niecałe 15% to osoby fizyczne). Najmniejsza liczba podmiotów płaciła podatek w formie karty podatkowej, a w związku z tym była zwolniona z prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych.

Podobne, jak omówione powyżej dla całego sektora MSP tendencje stwierdzić można wśród podmiotów najmniejszych, zatrudniających do 9 osób. To właściwie ze względu na ich przeważający udział w strukturze MSP i zarazem w strukturze podmiotów działających w gospodarce narodowej, trendy zidentyfikowane w mikropodmiotach w największym stopniu kształtują sytuację całego sektora MSP (z danych zestawionych w tabeli –Tabela 4.7 - wynika, że mikropodmioty stanowiły 96% firm działających w sektorze MSP a zarazem 95,8% wszystkich podmiotów działających w gospodarce narodowej na 31.12.2011 r.). Przewaga wśród mikropodmiotów ewidencji w postaci PKPiR (67%) jest zapewne związana z zaletami podatku od dochodu jako formy opodatkowania w przypadku jednostek ponoszących duże koszty. Możliwość ustalenia dochodu dają również księgi rachunkowe (pełna księgowość), ale ta forma ze względu na większy stopień trudności oraz liczne obowiązki sprawozdawcze jest znacznie rzadziej wybierana przez mikropodmioty (6,6% mikrofirm wybrało tą formę ewidencji w 2011 roku). Księgi rachunkowe prowadziły obowiązkowo wszystkie osoby prawne będące mikropodmiotami a także wybrało je mimo braku obowiązku niecałe 1% osób fizycznych zatrudniających do 9 osób.

Duży odsetek mikropodmiotów stosowało jako formę opodatkowania w 2011 r. ryczałt, z którym związane było prowadzenie ewidencji przychodów (22% ogółu mikrofirm będących osobami fizycznymi). Wybór ryczałtu zdeterminowany jest najczęściej względną prostotą ewidencji przychodów (bez kosztów), prowadzeniem działalności nie wymagającej ponoszenia kosztów, bądź chęcią uniknięcia formalności i uciążliwości związanych z dokumentowaniem i ewidencją kosztów (np. kontroli urzędów skarbowych) a także, być może, niemożliwością skorzystania z karty podatkowej.

Wśród firm zatrudniających pomiędzy 10 a 49 osób dominowała pełna rachunkowość (księgi rachunkowe) (prowadziło ją prawie 66% jednostek). Pozostałe jednostki w tym zakresie zatrudnienia wybrały w 2011 r. PKPiR (34%). Nie było wśród firm z tej grupy ryczałtowców. Co do karty podatkowej, zasadniczo jednostki z tej grupy nie mogą z niej korzystać ze

względem zatrudnienia przekraczające 10 osób (przy karcie, w zależności od rodzaju działalności, zatrudnienie nie może być większe niż kilka osób – maksymalnie 5).

W sektorze przedsiębiorstw średnich (zatrudniających między 50 a 249 osób) również dominującą formą ewidencji były księgi rachunkowe. Tu jednak przewaga nad drugą z form – podatkową księgą przychodów i rozchodów była znacznie większa niż wśród przedsiębiorstw zatrudniających między 10 a 49 (98% podmiotów średnich prowadziło w 2011 r. księgi rachunkowe, natomiast tylko 2% PKPiR).

Biorąc pod uwagę tylko osoby fizyczne (które mogą mieć możliwość wyboru formy prowadzenia ewidencji – o ile ich przychody nie przekroczyły 1,2 mln Euro) okazuje się, że tylko 1,5% prowadzi pełną rachunkowość. W przedziałach planowanej liczby zatrudnionych odsetek ten kształtuje się następująco:

- 0-9 osób – 0,92%,
- 10-49 osób – 28,50%,
- 50-249 osób – 86,14%.

Przegląd sektora MSP pod względem prowadzonej ewidencji księgowej daje podstawę do bardzo ogólnego wnioskowania dotyczącego zapotrzebowania w tym sektorze na zawody księgowego lub usługi księgowe (biur rachunkowych bądź centrów BPO/SSC). Z dostępnych i publikowanych danych oraz raportów (głównie przez GUS) nie wynika bezpośrednio, jaka ilość (odsetek) MSP zleca prowadzenie dokumentacji księgowej w formie outsourcingu, a jaka prowadzi ją w firmie, choć dane takie na temat swoich podatników posiadają poszczególne urzędy skarbowe.

Poruszany powyżej problem braku dostępu do informacji znajdujących się w CRP KEP oraz danych z 400 urzędów skarbowych w Polsce uniemożliwia także analizę aktualnego zapotrzebowania ze strony MSP na usługi księgowe. Można natomiast znaleźć tego typu analizy i raporty sprzed kilku lat, których analiza zostanie przedstawiona poniżej.

Interesujących danych na temat księgowości w mikro, małych i średnich firmach dostarcza raport Fundacji Rozwoju Biznesu „Starter” pt. *Analiza rynku usług księgowych on-line (2012)*¹⁸⁹, choć przy jego studiowaniu może nasunąć się kilka wątpliwości. Po pierwsze nie została w nim opisana metodyka badań, a po drugie oparto się w nim na innym badaniu (firm In Fakt i 4P research mix) przytaczając dane, w przypadku których trudno jest stwierdzić, czy pochodzą z jednego czy z kilku źródeł. Starter, powołując się na projekt Small Business DNA¹⁹⁰, stwierdził iż 51% (tj. 903 312) mikro i małych firm w 2011 r. korzystało z usług zewnętrznych biur rachunkowych, 12% (212 544) zatrudniało księgowych, natomiast

¹⁸⁹ *Analiza rynku usług księgowych on-line (2012)*, Fundacja Rozwoju Biznesu „Starter”, Warszawa, styczeń 2012 r., http://www.fundacjastarter.org.pl/tl_files/informatory/analiza%20rynku%20uslug%20ksiegowych%20online%202012.pdf (dostęp dn. 29.08.2013 r.).

¹⁹⁰ Na stronie internetowej www.small_business_dna.pl, na którą powołuje się Starter nie odnaleziono żadnych danych źródłowych.

37% przedsiębiorców samodzielnie prowadziło swoją księgowość (w tym 9% wykorzystując aplikacje on-line, zaś 12% miało w planach przejście na księgowość on-line).

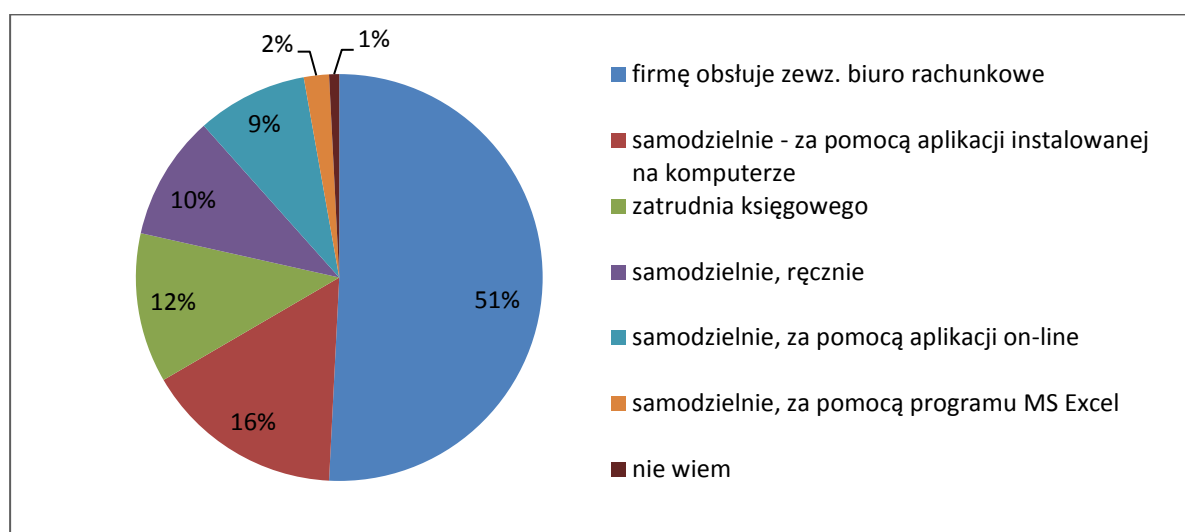
Przywoływane przez Fundację „Starter” badania prowadzone były na przełomie 2010 i 2011 r. przez portal inFakt.pl we współpracy z firmą 4P research mix. Wzięło w nich udział 450 przedsiębiorców, reprezentujących firmy zatrudniające od 0 do 49 osób z terenu całej Polski. Badanie odbyło się w formie ankiety internetowej.

Poniżej zostaną zaprezentowane najważniejsze wnioski wynikające z tych badań z podkreśleniem, że w opinii badaczy, nie można uznać tych badań za reprezentatywne ze względu na małą liczbę podmiotów. Z uwagi również na to, iż co do niektórych wielkości wyniki tych badań są łudząco podobne do wyników badań w ramach projektu Small Business DNA (np. jeśli chodzi o odsetek wypowiedzi na temat sposobu prowadzenia ewidencji), trudno nie oprzeć się wrażeniu o istnieniu pomiędzy nimi związku, którego w raporcie *Analiza rynku usług księgowych on-line* nie wyjaśniono.

Na wykresie (Wykres 4.14). zaprezentowano strukturę badanych firm według sposobu prowadzenia księgowości.

Jak wynika z zaprezentowanych danych ponad połowa badanych firm zlecała obsługę finansowo-księgową biurom rachunkowym. Stosunkowo duży był także odsetek firm (właścicieli firm) deklarujących, że samodzielnie prowadzą księgowość (ogółem około 35%). Mogło to się odbywać różnymi sposobami i z użyciem różnych technik. Najpopularniejsze było wykorzystanie aplikacji zainstalowanych na komputerze (16%), następnie technika ręczna (10%). Na popularności zyskały również aplikacje on-line, których wykorzystanie zadeklarowało 9% ankietowanych.

Wykres 4.14. Sposób prowadzenia księgowości w badanych firmach sektora MSP (inFakt.pl we współpracy z firmą 4P research mix)¹⁹¹

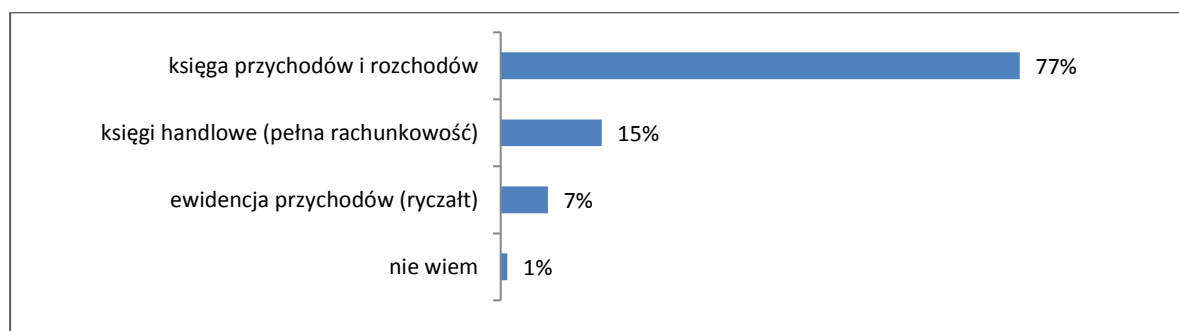


¹⁹¹ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Raport Księgowość mikro i małych firm w Polsce 2011*, inFakt.pl i 4P research mix, <http://www.slideshare.net/infakt/raport-ksigowo-w-polsce-2011> (dostęp dn. 18.08.2013 r.).

Omawiane badania służyły również określeniu potencjału dla rynku księgowości on-line. Wynika z nich, że około 12% respondentów rozważa przejście na aplikacje on-line, co zostało przeliczone na ponad 212 tys. podmiotów będących potencjalnymi klientami. Jest to jeden z powodów wskazywania dużego potencjału segmentu usług księgowych i aplikacji on-line (pamiętać należy, że badanie zostało przeprowadzone internetowo).

Struktura badanych przez InFakt i 4P research mix podmiotów według formy prowadzonej ewidencji przedstawiona jest na wykresie (Wykres 4.15).

Wykres 4.15. Forma ewidencji prowadzona w badanych firmach sektora MSP¹⁹²



Spośród badanych firm, zdecydowana większość (77%) prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów, 15% podmiotów stosuje pełną rachunkowość, zaś 7% - ewidencję przychodów na podstawie której wyliczany jest podatek w formie ryczałtu.¹⁹³

Niezależne od formy płacenia podatku dochodowego oraz prowadzoną w związku z tym ewidencją są obowiązki ewidencyjne i rozliczeniowe związane z podatkami: od towarów i usług VAT (w postaci m.in. obowiązku wystawiania faktur, prowadzenia stosownych rejestrów, składaniu odpowiednich deklaracji) oraz akcyzowego – dla podatników obciążonych tymi podatkami.

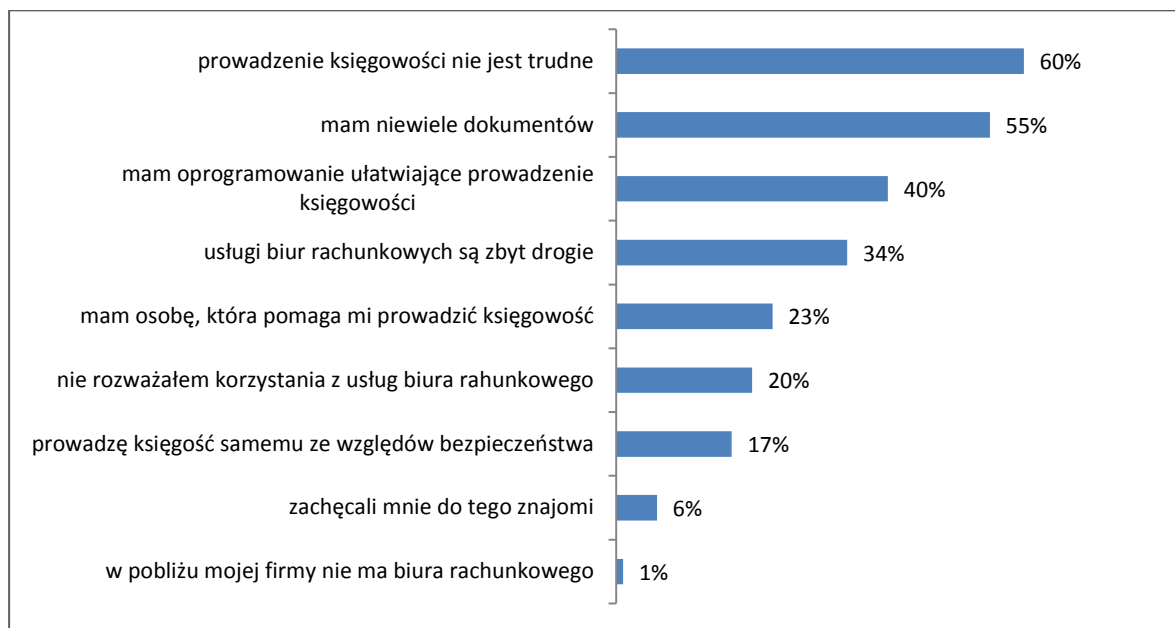
Przy odpowiednim zaangażowaniu i zorientowaniu się w zasadach prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku dochodowego oraz ewentualnie podatku VAT, wielu podatników – jak pokazują badania – jest w stanie prowadzić takie ewidencje samodzielnie. Wyniki badań w tym zakresie zestawiono na wykresie (Wykres 4.16).

Wyniki badań potwierdziły, że najwięcej ankietowanych (60%) za powód samodzielnego prowadzenia księgowości podało to, iż nie jest ona trudna. Prawie tak samo ważnym powodem (55%) była niewielka liczba dokumentów. Znaczący odsetek badanych (40%) uważa, że dużym wsparciem jest odpowiednie oprogramowanie.

¹⁹² Źródło: *Raport Księgowość mikro i małych firm w Polsce 2011*, op. cit.

¹⁹³ Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na różnice tych wyników w stosunku do wyników dotyczących wszystkich małych podmiotów (por. Wykres 4.13).

Wykres 4.16. Powody samodzielnego prowadzenia księgowości w badanych jednostkach sektora MSP¹⁹⁴



Za kolejne argumenty samodzielnego prowadzenia rachunkowości wskazywane były: wysokie koszty usług księgowych w biurach (34%) oraz korzystanie z pomocy innych osób (23%).

Warto zwrócić uwagę na ostatni z omówionych powodów, gdyż wśród osób „pomagających” mogą znajdować się także osoby świadczące usługi księgowe należące do szarej strefy.

Zjawisko „szarej strefy” w usługach księgowych, choć występuje i dotyczy najczęściej najmniejszych podmiotów, jest trudne do oszacowania. Walka z szarą strefą w usługach księgowych jest jednym z celów funkcjonowania Polskiej Izby Biur Rachunkowych (PIBR) – niezależnej organizacji samorządu gospodarczego zrzeszającą biura rachunkowe. Eksperti PIBR, opierając się na wieloletnich działaniach związanych z badaniem rynku usług księgowych szacują, że szara strefa w usługach księgowych wynosi około 25-30% rynku¹⁹⁵.

Szczególnie podatny na tą patologię jest sektor MSP a zwłaszcza podmioty najmniejsze, które chcą w ten sposób zredukować koszty. O ile zatem korzystanie z nieodpłatnej pomocy niezatrudnionej w firmie osoby (np. członka rodziny), może narazić co najwyżej na straty firmę, gdy zostanie popełniony błąd to odpłatne świadczenie tego typu usług w sposób niezarejestrowany i nielegalny należy uznać za zjawisko już nie tylko niebezpieczne, ale także patologiczne i godzące w rynek A&A.

¹⁹⁴ Źródło: *Raport Księgowość mikro i małych firm w Polsce 2011*, op. cit.

¹⁹⁵ R. Tutko, Szara strefa – nowotwór biznesu, (data publikacji: 30.01.2013), <http://pibr.pl/szara-strefa-%E2%80%93-nowotwor-biznesu> (dostęp dn. 15.09.2013 r.).

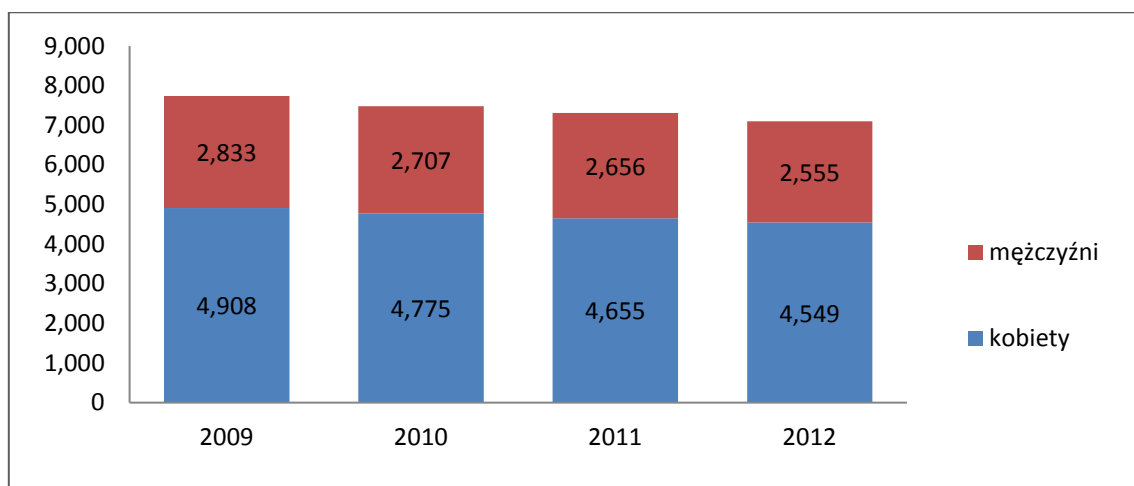
4.4. Analiza ilościowa i jakościowa zawodów regulowanych prawnie

4.4.1. Biegli rewidentzi

Cennym źródłem informacji o rynku biegłych rewidentów są coroczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego publikowane od 2009 r. na stronie Ministerstwa Finansów. Poniższa analiza opiera się w szczególności na zawartości tych sprawozdań za lata 2009-2012.¹⁹⁶

Na dzień 31 grudnia 2012 r. w rejestrze biegłych rewidentów figurowały 7 104 osoby, w tym 4 549 kobiet i 2 555 mężczyzn. Dane za lata wcześniejsze przedstawiono na wykresie (Wykres 4.17).

Wykres 4.17. Biegli rewidentzi wpisani do rejestru na koniec danego roku według płci¹⁹⁷



Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 4 UoBR do zadań Komisji Nadzoru Audytowego należy m.in. rejestrowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich oraz – zgodnie z art. 95 ust. 1 UoBR - prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich. Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich ma charakter wtórny w

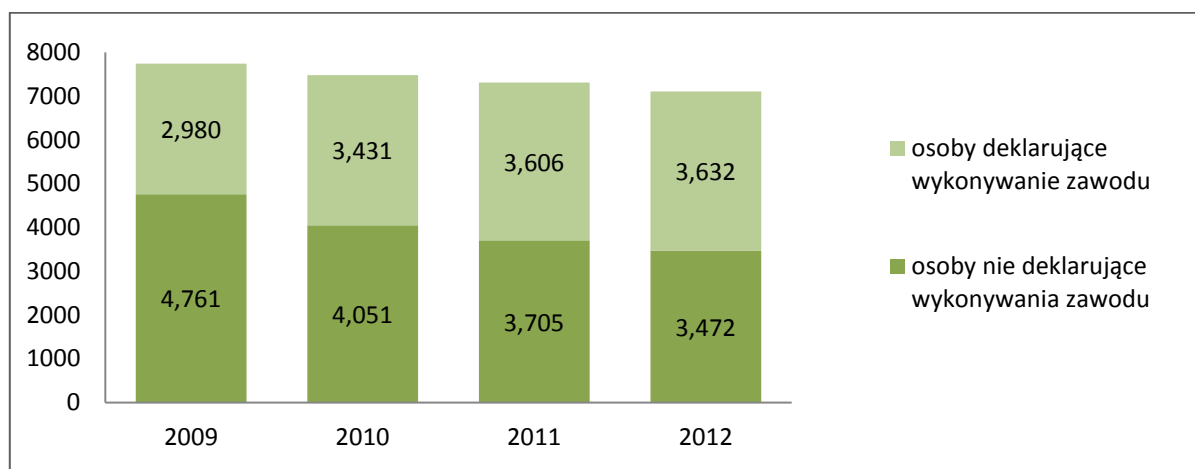
¹⁹⁶ Dane w chwili obecnej nie pozwalają na przeprowadzenie wieloprzekrojowych analiz, które z punktu widzenia interesariuszy byłyby bardzo użyteczne, np. w badaniu koncentracji rynku (geograficznej czy sektorowej). Należy spodziewać się, że w jakiejś mierze luki te zostaną uzupełnione po uruchomieniu rejestru KIBR bazującego na nowym rozwiązaniu informatycznym. Ponadto, należy przy analizowaniu przytoczonych danych liczbowych pamiętać, że dane za 2009 r. są wyłącznie danymi za pół roku (w którym dodatkowo obowiązywały dwa stany prawne: do 5.06. ustawa z 1994 r., a od 6.06. ustawa z 2009 r.), nie są to więc okresy porównywalne. Także rok 2010 jest nietypowy, bo wciąż trwało wdrożenie przepisów ustawy z 2009 r.

¹⁹⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/>, oraz http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1393420/20130624_statystyka_zbiorcza.pdf (dostęp z dn. 30.07.2013 r.).

stosunku do listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich. Obejmuje on tylko tych biegłych rewidentów, którzy jako kluczowi biegli rewidenci w ramach zatrudnienia lub będąc powiązanymi jako wspólnicy lub w inny sposób z zarejestrowanym w KNA podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, zamierzają przeprowadzać lub przeprowadzają badanie sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Polsce. Wpis do rejestru i na listę ma na celu poddanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich nadzorowi publicznemu oraz systemowi zapewnienia jakości obowiązującym w Polsce. Badanie sprawozdania przeprowadzane przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego i zatrudniający go podmiot uprawniony do badania sprawozdań z państwa trzeciego lub z którym jest powiązany jako wspólnik lub w inny sposób, którzy nie zostali wpisani do rejestru, nie wywołuje skutków prawnych.¹⁹⁸

W rejestrze biegłych rewidentów z państw trzecich na koniec lipca 2013 r. figurowały dwie osoby (wpis z maja 2013 r.), w obydwu przypadkach organem rejestrującym był Instytut Biegłych Rewidentów Prowincji Alberta w Kanadzie¹⁹⁹.

Wykres 4.18. Wykonywanie zawodu przez osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów (liczba)²⁰⁰



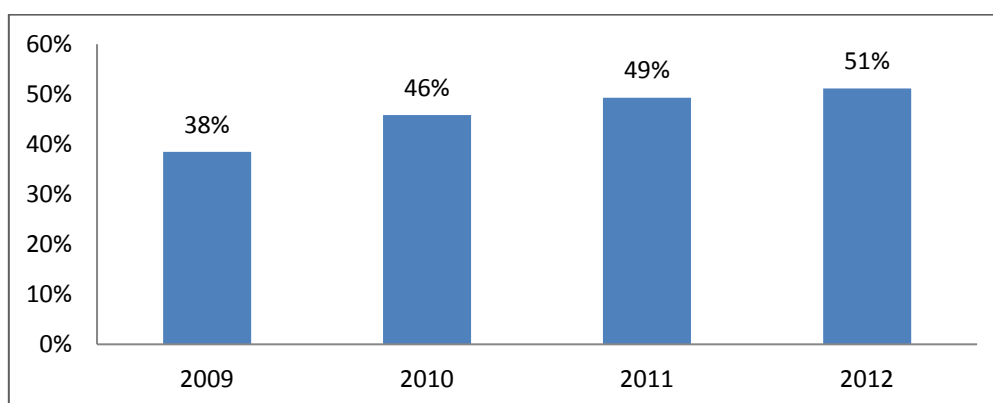
¹⁹⁸ http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/rejestracja/-/asset_publisher/Pw4L/content/informacje-dotyczace-rejestracji?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audyutowego%2Frejestracja%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Pw4L%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_Pw4L (dostęp dn. 30.07.2015 r.).

¹⁹⁹ <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/rejestracja> (dostęp dn. 30.07.2013 r.).

²⁰⁰ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/>, oraz http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1393420/20130624_statystyka_zbiorcza.pdf (dostęp z dn. 30.07.2013 r.).

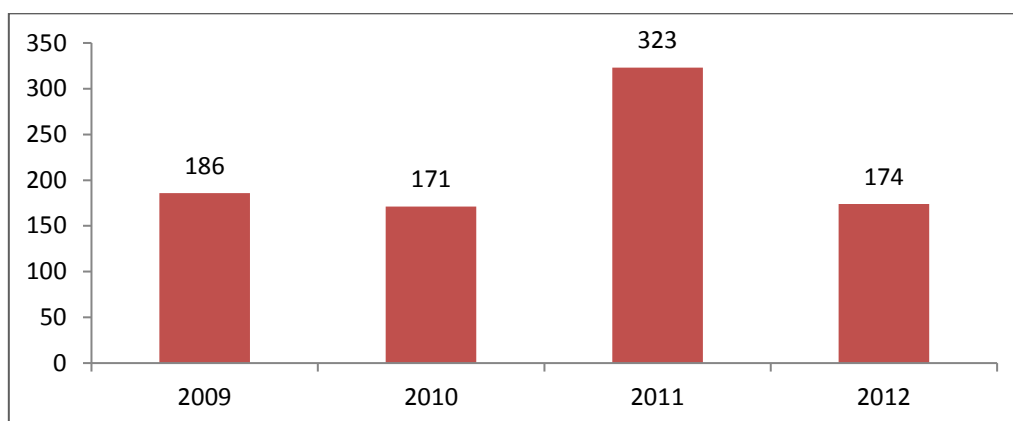
Nie wszyscy biegli rewidentzi figurujący w rejestrze biegłych rewidentów prowadzonym przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów wykonują czynnie zawód. Na koniec 2012 r. 3632 osoby na 7104 osób wpisanych do rejestru (tj. 51%) deklarowało czynne wykonywanie zawodu biegłego rewidenta. Ocena dynamiki tego zjawiska na przestrzeni prezentowanego okresu jest niemożliwa z uwagi na nieporównywalne dane (o przyczynach czego była mowa w przypisie 123). Dane ilościowe i procentowe wykonujących i niewykonywujących czynnie zawodu przedstawiono na poniższych wykresach (Wykres 4.18 i Wykres 4.19).

Wykres 4.19. Procentowy udział osób deklarujących wykonywanie zawodu w ogólnej liczbie biegłych wpisanych do rejestru ²⁰¹



W analizowanym czteroletnim okresie najwięcej osób zostało wpisanych do rejestru biegłych w 2011 roku – 323 osoby, podczas gdy w żadnym z pozostałych lat liczba wpisów nie przekroczyła 200 (Wykres 4.20).

Wykres 4.20. Liczba osób wpisanych w ciągu roku do rejestru biegłych rewidentów ²⁰²



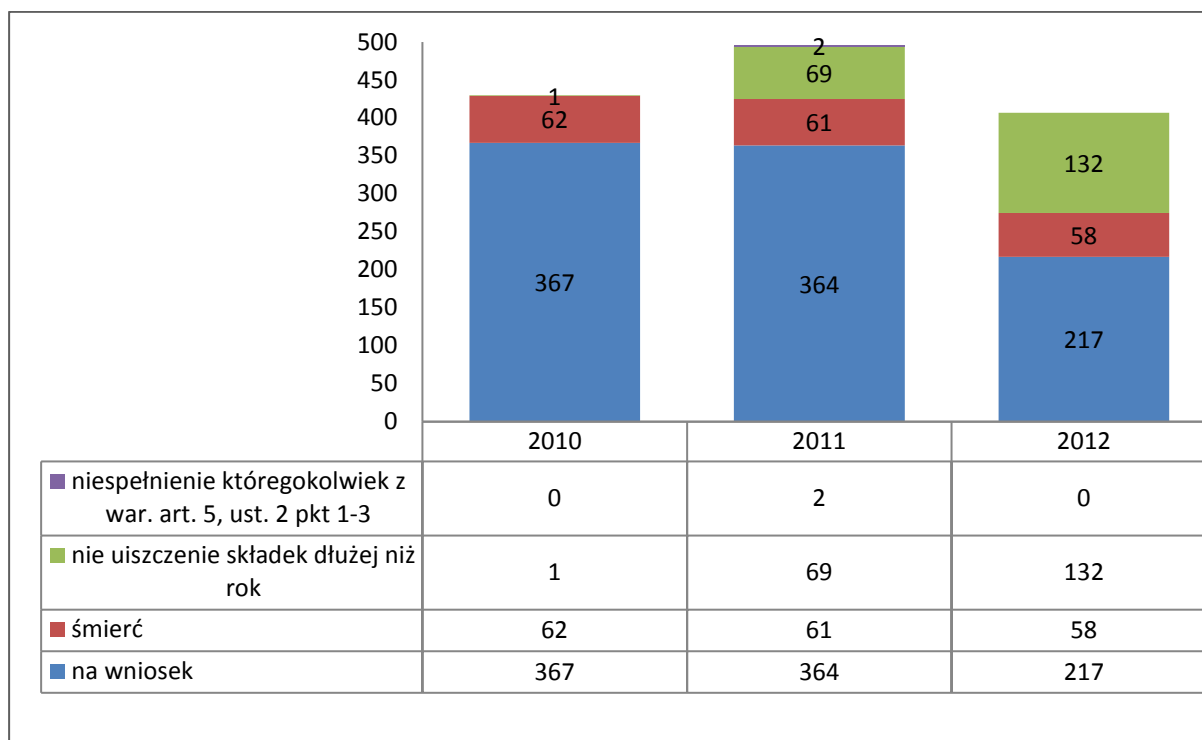
W stosunku do roku 2009 liczba biegłych figurujących w rejestrze w 2012 r. zmalała o 637 osób. Najwięcej wykreśleń nastąpiło w 2011 r. Główną przyczyną było wykreślenie na

²⁰¹ *Ibid.*

²⁰² *Ibid.*

wniosek – średnio w trzyletnim okresie analizy stanowiły one 70% wszystkich skreśleń. Przy czym w ostatnim roku istotnie wzrósł odsetek osób wykreślonych z powodu nieuiszczenia składek za okres dłuższy niż 1 rok. Dane o skreśleniach przedstawia Wykres 4.21.

Wykres 4.21. Liczba osób wykreślonych w ciągu roku z rejestru biegłych rewidentów według przyczyn²⁰³



KRBR prowadzi także listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (<http://kibr.org.pl/pl/podmioty/start/0>). Na dzień 31 lipca 2013 r. ostatniemu wpisanemu podmiotowi nadano numer 3859, a na 31 grudnia 2012 r. w rejestrze figurowały 1704 uprawnione podmioty.

Na liście podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych prowadzonej przez KNA figuruje jeden podmiot z krajów trzecich (KPMG LLP)²⁰⁴.

Krajowa Komisja Nadzoru (organ KIBR) prowadzi wykaz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących, co najmniej raz w ciągu 3 lat, czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. Według art. 2 pkt 4 UoBR przez jednostkę zainteresowania publicznego rozumie się:

- a) mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego,

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/rejestracja> – wpis z maja 2013 r.

- b) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,
- c) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
- d) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,
- e) instytucje pieniądza elektronicznego,
- f) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,
- g) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym,
- h) podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

Zgodnie z art. 88 UoBR podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP) podlegają specyficznym wymogom informacyjnym:

- mają obowiązek zamieszczania na swoich stronach internetowych sprawozdań zawierających m.in. informacje o strukturze własnościowej i organizacyjnej, o systemie wewnętrznej kontroli jakości, niezależności, osiągniętych przychodach, a także
- składają odpowiednie informacje komitetom audytu w JZP.

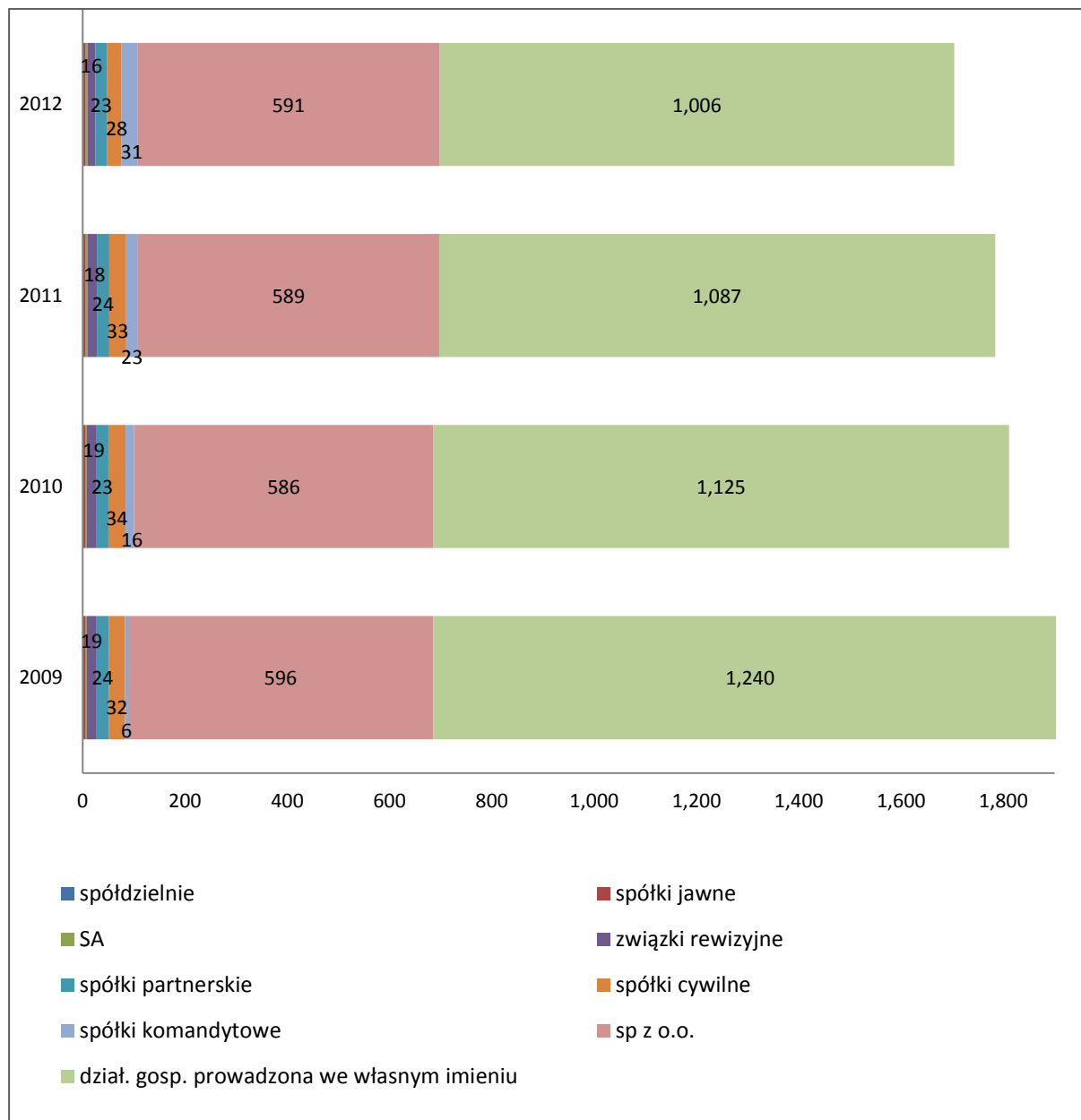
Według stanu na dzień 12 lipca 2013 r. w wykazie jednostek uprawnionych do badania sprawozdań, które co najmniej raz w ciągu 3 lat wykonały czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego figurowało 141 podmiotów (na liście znajduje się 147 jednostek, w tym 6 skreślonych), czyli około 10% podmiotów znajdujących się na liście prowadzonej przez KRBR (http://kibr.org.pl/pl/podmioty_JZP).

Najwięcej podmiotów wpisanych na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych prowadzoną przez KRBR prowadzi działalność w formie jednoosobowej działalności gospodarczej prowadzonej we własnym imieniu (w 2012 r. ok. 60% wszystkich uprawnionych). Na drugim miejscu znalazły się spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (nieco ponad 30%), a na kolejnych spółki cywilne i komandytowe, przy czym udział tych ostatnich wzrósł istotnie w latach 2010-2012. W każdym z lat badanego okresu wpisana do rejestru była 1 spółdzielnia i 4 spółki jawne oraz od 3 do 5 spółek akcyjnych. Dane o ilości poszczególnych form prawnych w jakich działają podmioty wpisane do rejestru podmiotów uprawnionych do badania przedstawia Wykres 4.22.

Dane przedstawione przez Komisję Nadzoru Audytowego w sprawozdaniu za rok 2012 wskazują na dominację w Polsce tzw. wielkiej czwórki (tj. KPMG, PwC, Deloitte, Ernst & Young). W sumie te cztery firmy badały sprawozdania finansowe za 2011 r. w 33 %

wszystkich spółek notowanych na GPW, których kapitalizacja wobec całej giełdy wynosiła 64 % (według danych na koniec 2011 r.) – Tabela 4.8.

Wykres 4.22. Liczba podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych według ich formy prawnej²⁰⁵



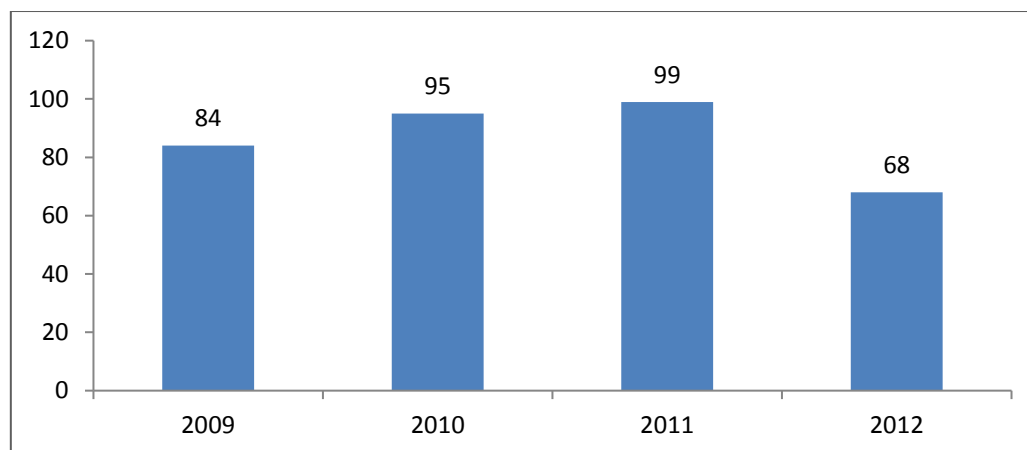
²⁰⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp z dn. 30.07.2013 r.).

Tabela 4.8. Największe firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe spółek notowanych na GPW w 2011 r. (średnia kapitalizacji giełdowa badanych spółek i liczba spółek notowanych na GPW)²⁰⁶

Lp	Nazwa firmy (sieci firm) audytorskiej/kich	Średnia wartość rynkowa badanej spółki na GPW (mln zł)	Odsetek ilości spółek na GPW (%)
1	KPMG	5206,8	6,8
2	PwC	4086,1	6,3
3	Deloitte	2135,5	10,8
4	Ernst&Young	1243,2	8,9
5	Grant Thornton	352,6	4,7
6	Mazars	165,5	2,3
7	BDO	131,2	6,1
8	PKF	87,3	6,1

Jeśli chodzi o liczbę wpisów na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w analizowanych latach, najwięcej wpisów dokonano w 2009 r. (Wykres 4.23).

Wykres 4.23. Liczba podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wpisanych na listę w danym roku²⁰⁷



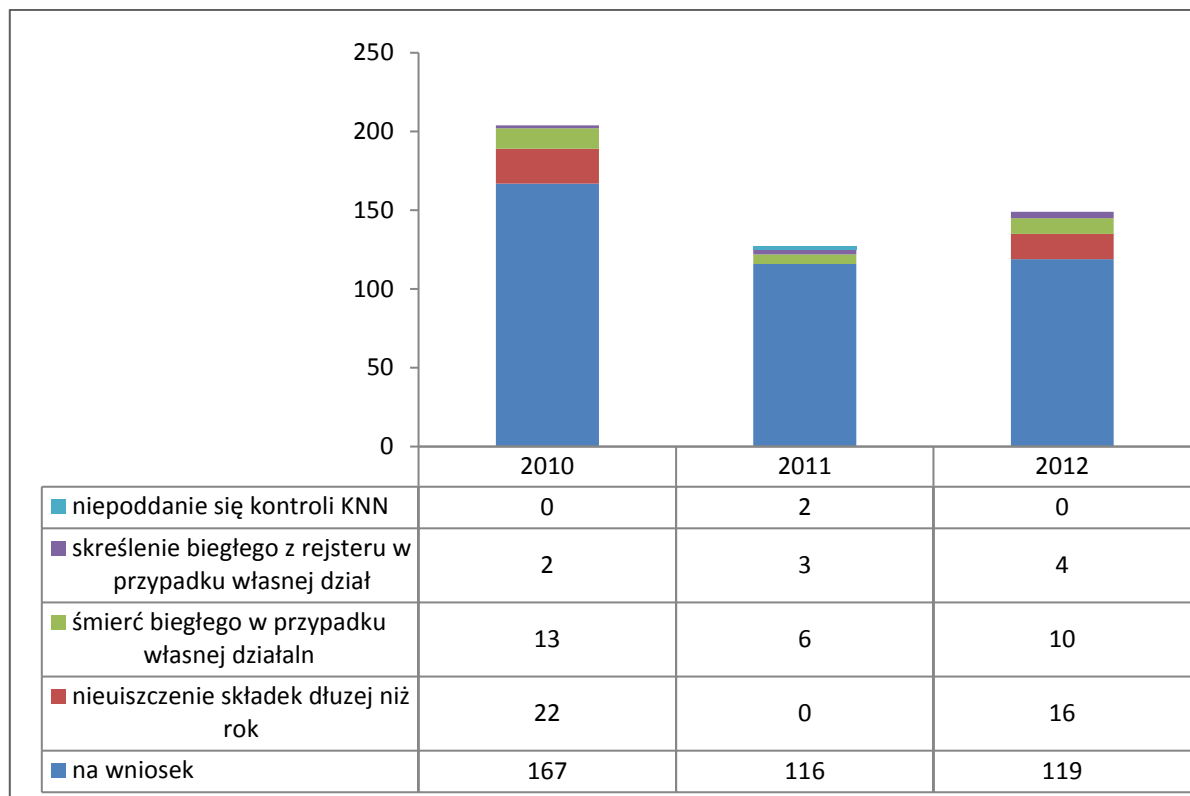
W stosunku do roku 2009 liczba podmiotów figurujących na liście w 2012 r. zmalała o 221 jednostek. Najwięcej wykreśleń nastąpiło w 2010 r. Główną przyczyną (podobnie jak przy

²⁰⁶ Źródło: Roczne sprawozdanie Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2012, tabela 2, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp z dn. 02.08.2013 r.).

²⁰⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/>, dostęp z dn. 30.07.2013 r.; z uwzględnieniem danych KIBR.

rejestrze osób) było wykreślenie na wniosek – 80-90% wszystkich skreśleń. Dane o przyczynach skreśleń z listy podmiotów uprawnionych do badania przedstawia Wykres 4.24.

Wykres 4.24. Liczba podmiotów skreślonych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych²⁰⁸



Istotną kwestią jest informacja o liczbie przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych (Wykres 4.25.). Po spadku w 2010 r. (o 16% w stosunku do roku 2009) następuje ich systematyczny wzrost: o 34% w 2011 r. i o dalsze 5% w 2012 r. (licząc rok do roku). W okresie 2009-2012 liczba przeprowadzonych badań wzrosła o 19%.²⁰⁹

Średnio na jednego biegłego czynnie wykonującego zawód przypadło w 2012 r. niespełna 8 badań (28259/3632). Najmniej, bo niespełna 6 badań przypadało na jednego czynnego biegłego w 2010 r. (mogła to być jedna z przyczyn największej liczby skreśleń, oprócz stosowania uchwały KIBR dotyczącej respektowania zasady wykreśleń z powodu braku opłaty członkowskiej).

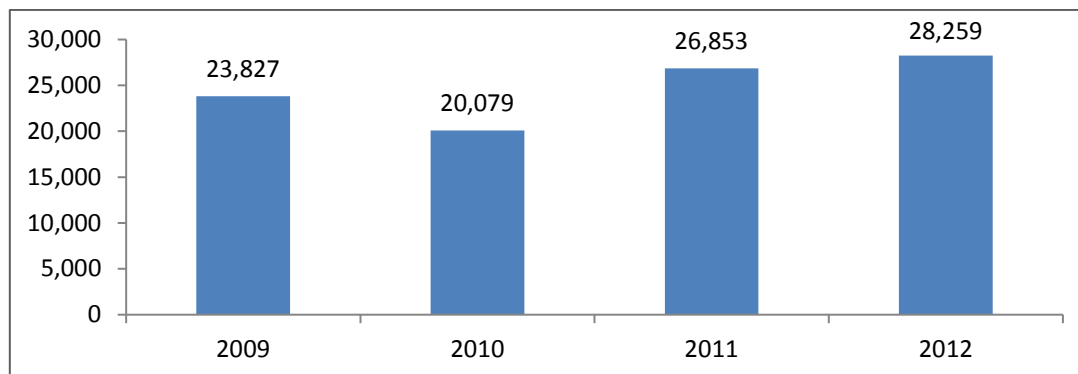
Przychody uzyskane przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych w 2011 r. z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej wyniosły 728,5 mln zł, w tym

²⁰⁸ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp z dn. 30.07.2013 r.).

²⁰⁹ Przy czym, dane za 2010 r. dotyczą 75% liczby podmiotów, które miały obowiązek przesłać formularz P11, a za 2011 r. 85% tych podmiotów.

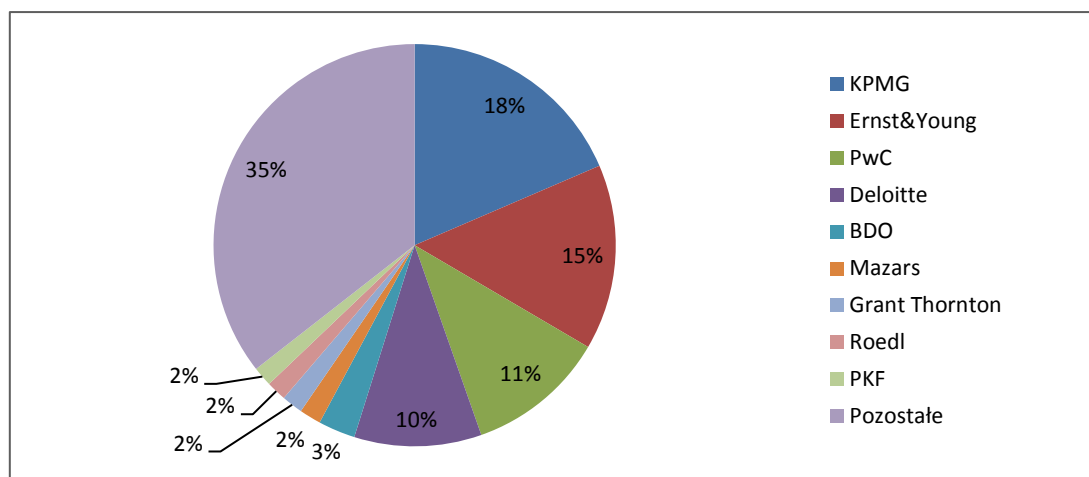
przychody podmiotów wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego 571,8 mln zł²¹⁰.

Wykres 4.25. Liczba przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych (według sprawozdań KNA)²¹¹



Natomiast pod względem przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej za 2011 r. firmy tzw. wielkiej czwórki (KPMG, E&Y, PwC, Deloitte) uzyskały 402 314 187 zł przychodów z tytułu usług rewizji finansowej, co stanowiło 55 % przychodów wszystkich podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (Wykres 4.26). Zdaniem KNA dominacja ta nie oznacza jednak bardzo wysokiego stopnia koncentracji rynku, i co ważne, firmy tzw. wielkiej czwórki mają zbliżony do siebie poziom udziału w rynku.

Wykres 4.26. Podział przychodów z tytułu usług rewizji finansowej za 2011 r. między firmy audytorskie (procent)²¹²



²¹⁰ Roczne sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za lata 2009-2012, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytorowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp z dn. 30.07.2013 r.).

²¹¹ Źródło: Opracowanie własne.

²¹² Źródło: Opracowanie własne na podst.: Roczne sprawozdanie Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2012, tabela 3, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytorowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/> (dostęp z dn. 02.08.2013 r.).

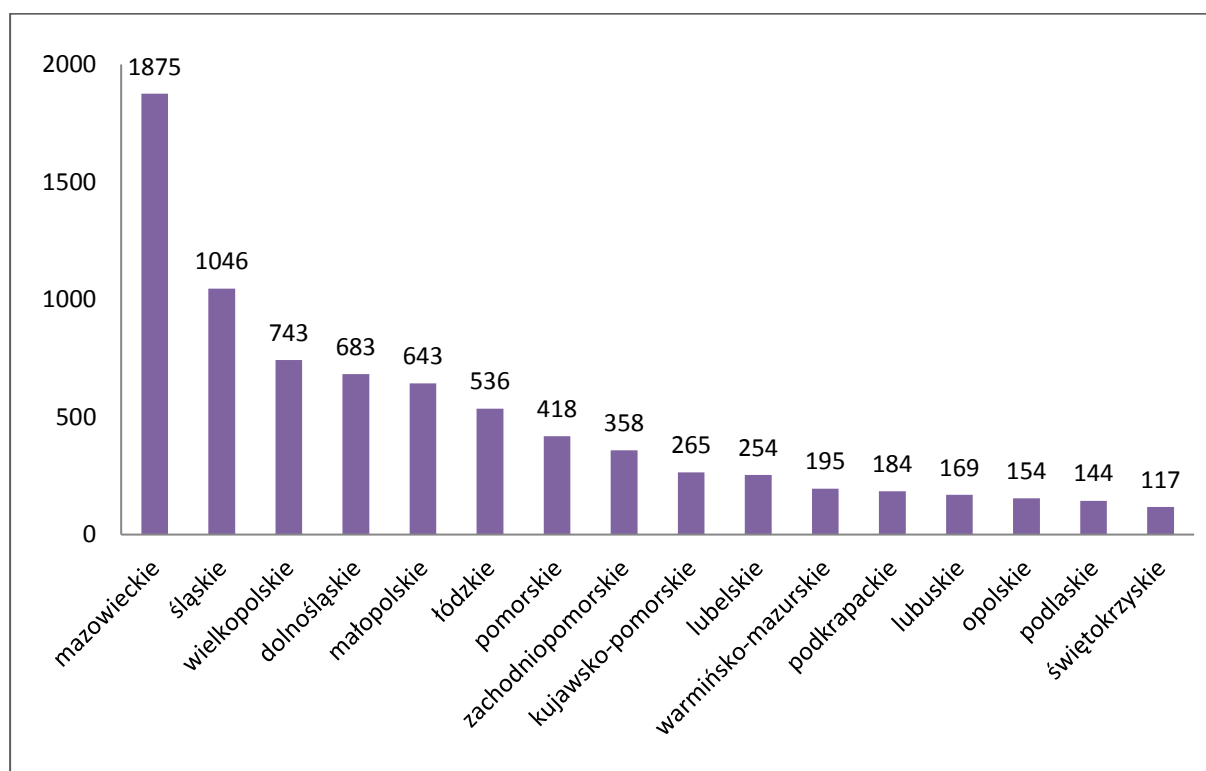
4.4.2. Doradcy podatkowi

Na dzień 28 czerwca 2013 r. wpisanych było na listę doradców (zgodnie z danymi ze strony internetowej KRDP) 8 962 osoby, z tym, że 1 178 osób (13%) nie wykonywało zawodu, więc wykonujących zawód doradców podatkowych było 7 784 osoby.

Największą liczbę wpisów 8 352 (tj. 70% wszystkich wpisów) dokonano w latach 1997-1998 r., gdy tworzone było zawód doradcy podatkowego. Średnia roczna w dwóch pierwszych latach funkcjonowania zawodu wyniosła niemal 4 200 wpisów. W następnych latach średnia roczna wpisów wyniosła nieco ponad 200.

Liczbę doradców podatkowych w przekroju terytorialnym miejsca wykonywania zawodu (według województw) oraz ich strukturę przedstawiono odpowiednio na wykresach (Wykres 4.27 i Wykres 4.28)

Wykres 4.27. Doradcy podatkowi wykonujący zawód według województw (liczba osób)²¹³



Najwięcej doradców prowadzi swoją działalność na terenie województwa mazowieckiego – 1875 osób, co stanowi ponad 24% wszystkich zawodowo czynnych doradców podatkowych. Na następnym miejscu uplasowało się województwo śląskie – 1046 osób (13%), a dalej województwa: wielkopolskie (10%), dolnośląskie (9%), małopolskie (8%) i łódzkie (7%). W województwie pomorskim i zachodniopomorskim zawód doradcy podatkowego wykonuje

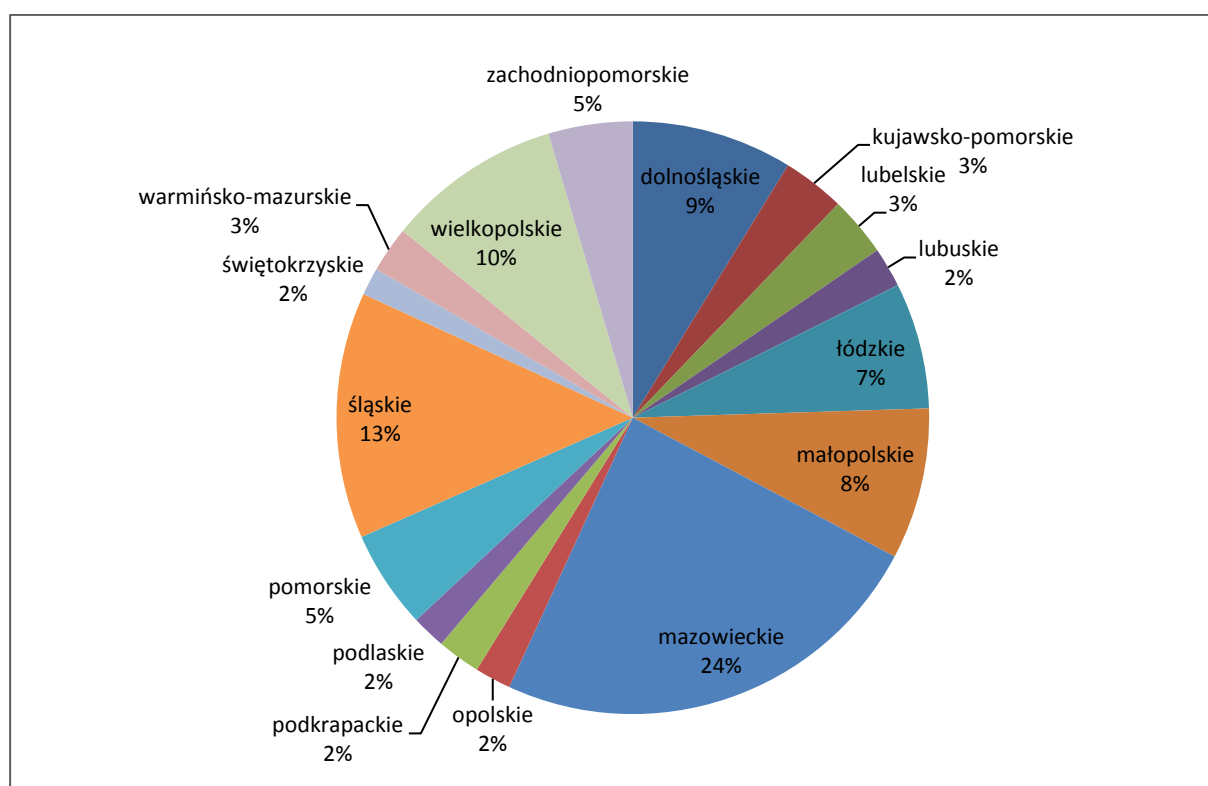
²¹³ Źródło: Opracowanie własne na podst.: lista doradców podatkowych aktualna na dzień 28 czerwca 2013 r., <http://www.krdp.pl/zapisz.php/plik/149> (dostęp dn. 22.07.2013 r.).

po ok 5% wszystkich doradców, a w pozostałych ośmiu województwach zawód wykonuje po 2-3% zawodowo czynnych doradców podatkowych. Dane te przedstawiono na poniższych wykresach.

KRDP prowadzi także rejestr osób prawnych uprawnionych o wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Wniosek o wpis składa organ zarządzający osoby prawnej, a wpis obejmuje:

- 1) numer i datę wpisu do rejestru;
- 2) pełną i skróconą firmę (nazwę) osoby prawnej oraz adres jej siedziby.

Wykres 4.28. Doradcy podatkowi wykonujący zawód według województw (udział procentowy)²¹⁴

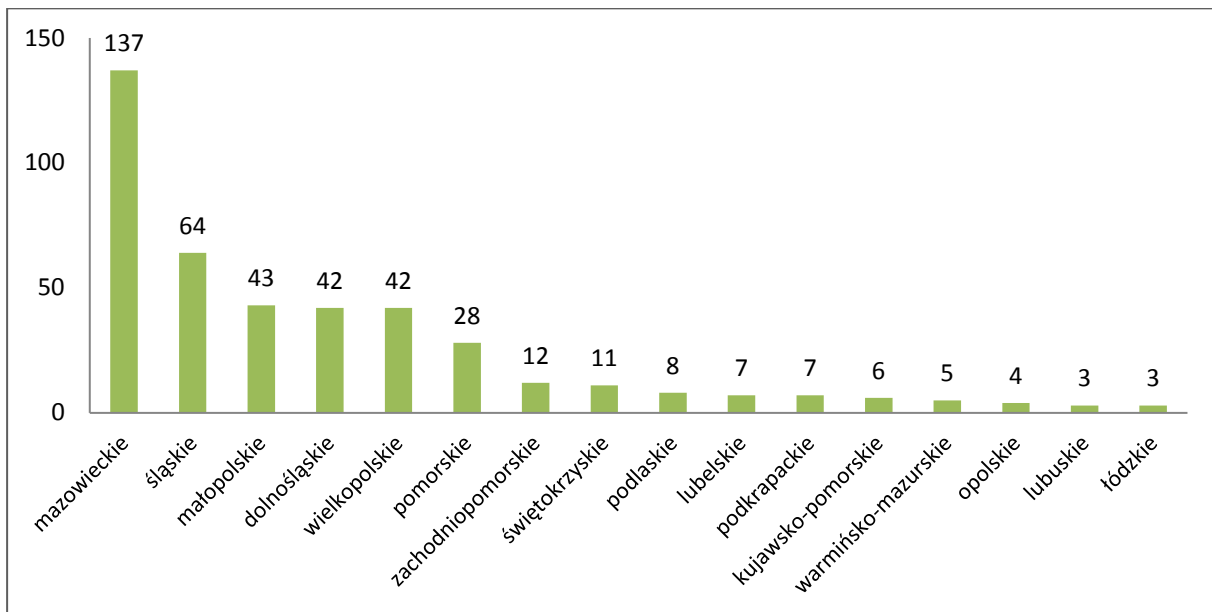


Rejestr jest prowadzony w formie elektronicznej i jest dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

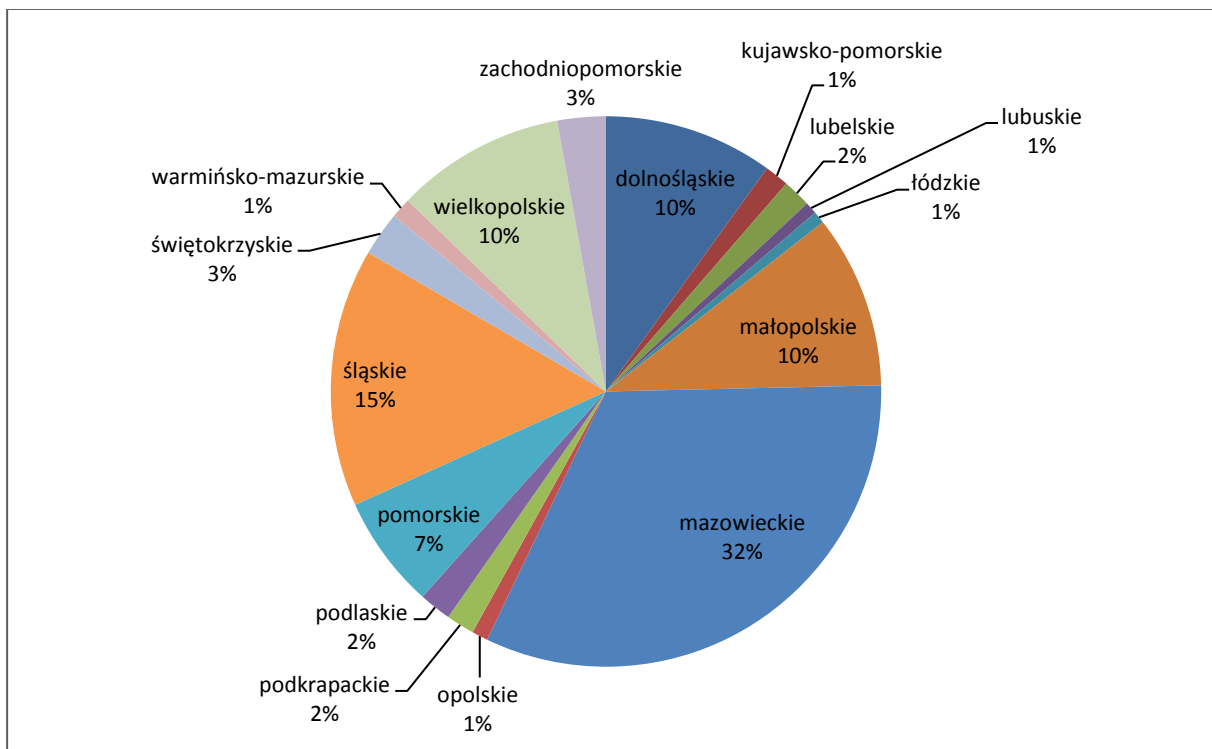
Na dzień 27 lipca 2013 r. ostatni wpis dokonany był pod numerem 468, ale 46 jednostek zostało wykreślonych z rejestru, stąd figuruje w rejestrze 422 osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Najwięcej zarejestrowanych jednostek jest z województwa mazowieckiego 137 (32%) i śląskiego 64 (15%), w dalszej kolejności: małopolskiego, wielkopolskiego i dolnośląskiego (po 10%). Szczegółowe dane przedstawiono na poniższych wykresach (Wykres 4.29 i Wykres 4.30).

²¹⁴ *Ibid.*

Wykres 4.29. Osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (liczba podmiotów)²¹⁵



Wykres 4.30. Osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (udział procentowy)²¹⁶



²¹⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: rejestr osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego opublikowany na: [http://www.krdp.pl/files/pliki_z/7\(27\).pdf](http://www.krdp.pl/files/pliki_z/7(27).pdf) (dostęp dn. 27.07.2013 r.).

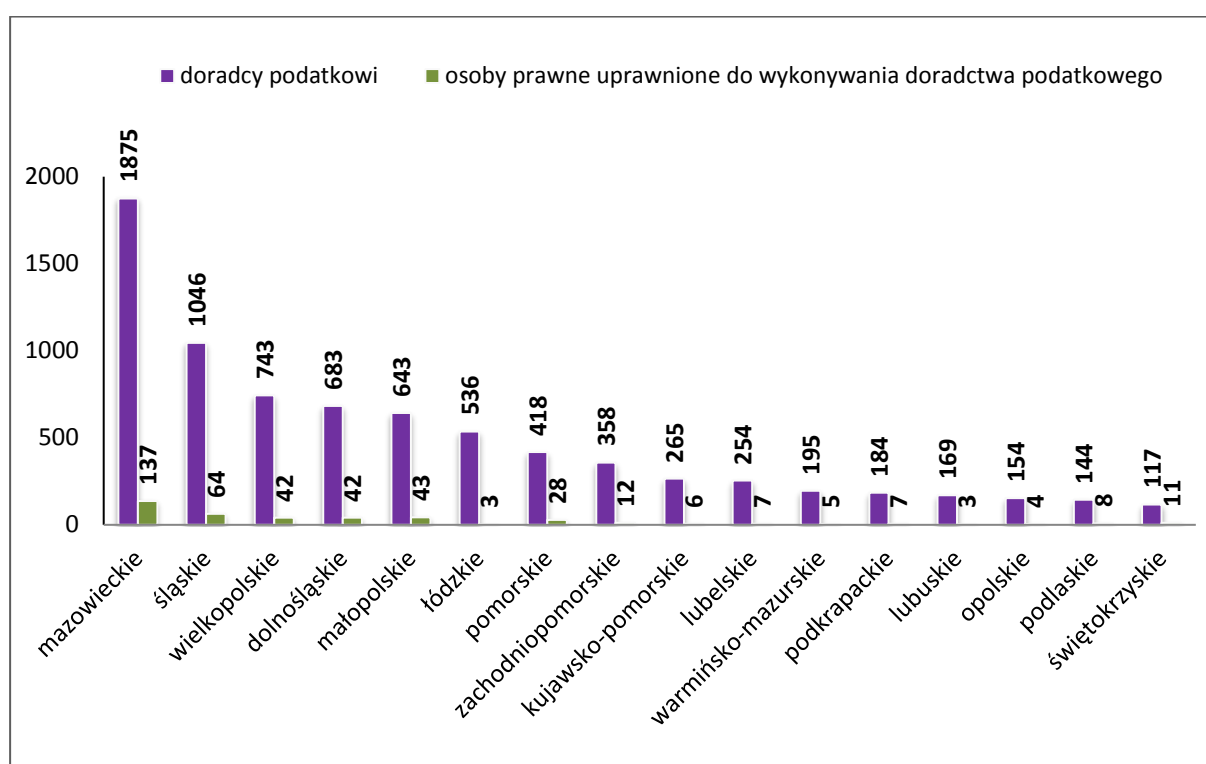
²¹⁶ *Ibid.*

Jak wynika z analizy powyższych danych, w województwach, w których liczba doradców podatkowych jest duża, jednocześnie duża jest liczba osób prawnych świadczących usługi doradztwa podatkowego (wyjątkiem jest województwo łódzkie, gdzie przy stosunkowo dużej liczbie doradców podatkowych funkcjonuje niewiele osób prawnych zajmujących się doradztwem). Zobrazowano to na wykresie (Wykres 4.31).

Najprawdopodobniej przyczynami takiego rozkładu geograficznego liczby doradców i osób prawnych wykonujących usługi doradztwa są dwa czynniki:

- 1) czynnik determinujący popyt na usługi doradztwa podatkowego: rozwój gospodarczy województw – im wyższy, tym większy popyt na usługi doradztwa podatkowego (i tym samym większa liczba podmiotów świadczących tego typu usługi),
- 2) czynnik determinujący podaż usług doradztwa podatkowego: dostęp do instytucji świadczących usługi edukacyjne, tj. oferujących studia/kursy/szkolenia – im wyższy, tym większa możliwość zdobycia odpowiedniego wykształcenia/przygotowania zawodowego.

Wykres 4.31. Doradcy podatkowi i osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (liczba)²¹⁷



Ciekawe wnioski z badań nad rynkiem doradztwa podatkowego w Polsce znaleźć można w rozprawie doktorskiej Ireny Sobieskiej, broniącej w 2011 r. na Uniwersytecie Szczecińskim, na Wydziale Nauk Ekonomicznych i Zarządzania w Katedrze Finansów pt. „Determinanty

²¹⁷ Źródło: Opracowanie własne.

rozwoju doradztwa podatkowego w Polsce”, promotor dr hab., prof. US Jolanta Iwin-Garżyńska²¹⁸. Głównym celem rozprawy była ocena zjawisk zachodzących w polskim doradztwie podatkowym, w kontekście czynników wpływających na jego funkcjonowanie, pozwalających na zidentyfikowanie determinantów rozwoju doradztwa podatkowego w Polsce.

Wybrane wyniki badań i wnioski z pracy zaprezentowano poniżej.

1. **Analiza wieku doradców podatkowych.** Około 44% wpisów dotyczyło osób w wieku do 50 lat, a około 56% dotyczyło osób w wieku powyżej 50 lat. Może mieć to istotny wpływ na liczebność i strukturę wpisów przyszłych lat. Osoby w wieku do 30 lat w okresie 2005–2010 (analizie poddano dane na 30 lipca 2010 r.) coraz liczniej wchodziły do zawodu doradcy podatkowego, ale też częściej niż inne grupy wiekowe zawieszaly swój wpis. Udowodniono tendencję wzrostową zawieszania wykonywania zawodu w ostatnich trzech latach badania, a także zależność pomiędzy grupami wiekowymi doradców, a wskaźnikami zawieszeń w tych grupach (potwierdzoną testem niezależności chi-kwadrat).
2. **Analiza zatrudnienia doradców podatkowych.** W czynnych wpisach na listę doradców podatkowych zaobserwowano duży udział osób zatrudnionych w „Wielkiej Piątce” oraz coraz większy napływ do zawodu doradców podatkowych zatrudnionych w tych podmiotach. Średni wskaźnik udziału osób tam pracujących, w ogólnej liczbie wpisów czynnych wynosił 27%, w ostatnich latach wzrastał, by w ostatnim roku badania (2010 r.) osiągnąć 32,72%. Wśród nich wskaźnik wejścia do zawodu osób w wieku do 30 lat gwałtownie wzrastał (od 1,05% w 2005 r. do 27,27% w 2010 r.).
3. **Prognoza liczebności doradców podatkowych.** Szacunkowa prognoza liczebności wpisów czynnych na liście doradców podatkowych w latach 2011–2020 wykazała ich tendencję spadkową w wyniku, której w 2020 r. liczebność wpisów może zmniejszyć się do 5.696 osób (o ok. 30%). Rozwój zawodu ewoluuje w kierunku wzrostu potencjału osobowego i czynników rynkowej przewagi konkurencyjnej, w najbardziej rozwiniętych regionach gospodarczych.
4. **Popyt na usługi doradztwa podatkowego.** Najważniejszym czynnikiem generującym popyt na usługi doradztwa jest wysoki stopień skomplikowania, niejasność i niestabilność przepisów prawa podatkowego. Najistotniejszą przyczyną niekorzystania przez przedsiębiorców z usług doradców podatkowych był brak takiej potrzeby (50,64%), bądź trudność w dotarciu do przedsiębiorców (26,6%). Polscy podatnicy w porównaniu z podatnikami innych krajów, w niewielkim stopniu korzystali z usług doradztwa podatkowego. Jednak ze statystyk podawanych przez NSA wynika, że rośnie liczba postępowań w sądach administracyjnych, w których jako pełnomocnicy

²¹⁸ Autoreferat rozprawy znajduje się pod adresem:

http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/obrona_dr/sobieska/Sobieska_autoreferat.pdf (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

występowali doradcy podatkowi. Świadczy to zarówno o podnoszeniu ich kompetencji, jak również o rosnącej potrzebie korzystania przez przedsiębiorców z ich usług.

5. **Dostępność doradztwa podatkowego w aspekcie podmiotowym, przedmiotowym oraz instytucjonalnym (egzamin na doradcę podatkowego).** Warunki dostępności są najbardziej korzystne spośród „pokrewnych” zawodów zaufania publicznego (adwokata, radcy prawnego, biegłego rewidenta). Wśród osób, które zdały egzamin ustny, w niewielkim stopniu wykształcenie ekonomiczne dominowało nad prawniczym, a w znacznym stopniu, nad wykształceniem „innym”. Jednak w grupie wiekowej osób do 50 lat przeważało wykształcenie prawnicze nad ekonomicznym, a znacząco nad wykształceniem „innym”. Potwierdziło to tezę o interdyscyplinarnym charakterze zawodu doradcy podatkowego. Z „ulgi” dostępności na etapie egzaminu na doradcę podatkowego (z ograniczonym zakresem dziedzin) skorzystało 96 osób, najliczniej inspektorzy kontroli skarbowej (81), głównie z regionu wielkopolskiego. W 2010 r. do egzaminów ustnych zakwalifikowano największą liczbę kandydatów (930), do których przystąpiło 71,61%, wśród których zdało egzamin 32,73%, co może świadczyć o słabym przygotowaniu zdających, obszerności zagadnień egzaminacyjnych. Wskaźnik zdawalności maleje z roku na rok: w 2008 wynosił 45%, w 2009 r. 40%. Przy czym wskaźniki zdawalności egzaminu na doradcę podatkowego w poszczególnych latach były istotnie większe, niż wskaźniki zdawalności egzaminu na „księgowego z certyfikatem” (w roku 2010 odpowiednio 32% i 23%), co zapewne wynika z faktu, że w przeciwieństwie do zawodu doradcy podatkowego, uprawnienia „księgowego z certyfikatem” można uzyskać bez zdawania egzaminu państwowego.
6. **Sytuacja ekonomiczno-finansowa doradców podatkowych** (badanie ankietowe na grupie 545 respondentów). Doradcy podatkowi najliczniej wykonywali doradztwo podatkowe w formie działalności gospodarczej jako osoba fizyczna i cechowali się:
 - a) zatrudnianiem osób z innymi uprawnieniami, w tym „księgowego z certyfikatem” (22,39%), przy czym doradcy podatkowi w wieku 41-50 lat najczęściej zatrudniali innego doradcę podatkowego, a w wieku 51-60 „księgowego z certyfikatem”; w badanym okresie następowało ograniczanie zatrudnienia pracowników w małych firmach, natomiast zwiększanie w dużych; w latach 2005–2009 najwięcej respondentów zatrudniało 1–2 pracowników, których udział w tym przedziale wzrastał, mniej zatrudniało 3–5 pracowników wykazując tendencję spadkową; liczba doradców, którzy nie zatrudniali pracowników w każdym kolejnym roku wzrastała, uzyskując w 2009 r. wskaźnik 17,61%; oznacza to, że mniejsze podmioty redukowały zatrudnienie, prawdopodobnie na skutek zmniejszania się uzyskiwanych przychodów; natomiast wskaźniki przedziału zatrudnienia ilości osób [11–20] wykazywały tendencję wzrostową, co potwierdza wzrost uzyskiwanych przychodów w większych podmiotach;
 - b) przeważającą obsługą miesięczną małej liczby przedsiębiorców [1–10], albo bardzo dużej liczby [101–200];

- c) ograniczaniem kosztów bądź utrzymywaniem ich na podobnym poziomie, z największym udziałem grupy „czynsz, media, obsługa informatyczna, publikacje”, w przedziałach kwotowych [do 8.000 zł] i [8.100–15.000 zł]; z kolei w grupie „wynagrodzenia pracowników, składka ZUS pokrywana przez płatnika, materiały” wystąpiły tylko nieznaczne wahania świadczące o obniżeniu kosztów;
 - d) uzyskiwaniem przychodów głównie z rozliczania podatków oraz prowadzenia spraw pracowniczych (ok 50% całości przychodów); przychody ze sporządzania opinii prawnych oraz z udziału w postępowaniach podatkowych stanowiły po ok. 10-15% całości uzyskiwanych przychodów; na następnym miejscu znalazły się przychody z udziału w postępowaniach sądowych i z optymalizacji podatkowej (po ok. 5-10%); najmniej przychodów uzyskiwano z audytu podatkowego i z innych źródeł (poniżej 5%); mniejsze podmioty doradztwa podatkowego ulegały zawirowaniom koniunkturalnym, natomiast większe, o ciągłym wzroście przychodów, wykazywały stabilizację;
 - e) miesięcznym przeciętnym dochodem na 1 doradcę w wysokości 8.500 zł, który w stosunku do średniego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw stanowił 292% (przy czym, ze względu na specyfikę badania, dochód ten, zdaniem autorki rozprawy, może być zawyżony).²¹⁹
7. **Wskazówki aplikacyjne na przyszłość.** Doradcy podatkowi prowadzący małe kancelarie podatkowo-rachunkowe, funkcjonując pomiędzy „księgowymi z certyfikatem” a dużymi podmiotami doradczymi, powinni umacniać pozycję na rynku poprzez zajmowanie się sprawami wieloaspektowymi, oferowaniem usług w obszarze „niepopularnym” dla swoich konkurentów, dążeniem do zapewnienia kompleksowości wykonywanych usług, nawiązywaniem współpracy z „pokrewnymi” zawodami zaufania publicznego.

4.4.3. Osoby z certyfikatem księgowym

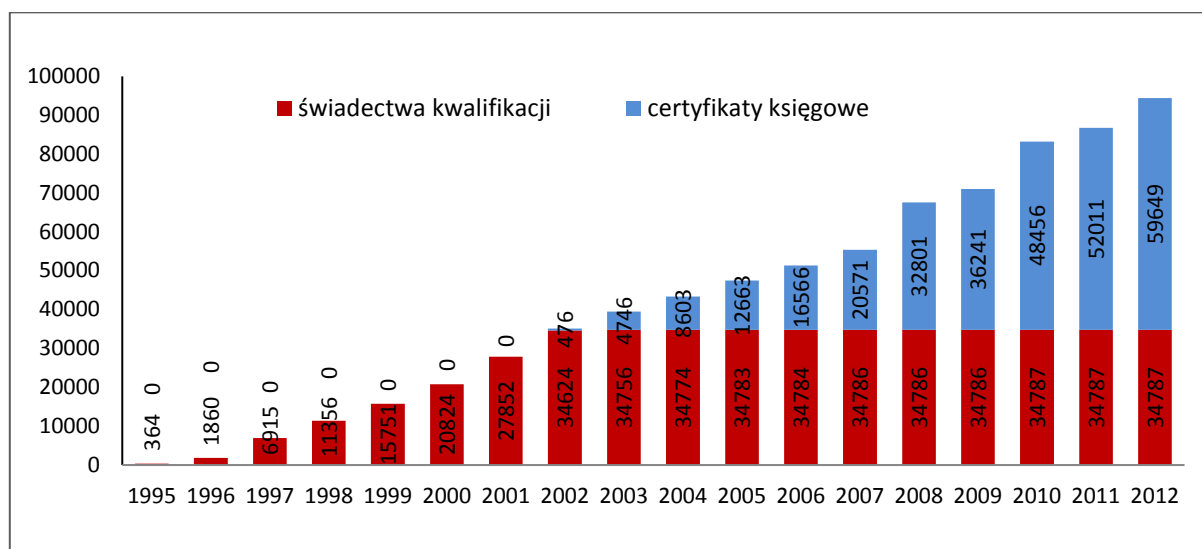
Według danych zamieszczonych na stronie internetowej MF (które prowadzi listę osób z certyfikatem księgowym/świadectwem kwalifikacji) na dzień 29 lipca 2013 r. w wykazie (dane do końca roku 2012) znalazło się 94 436 osób, w tym 34 786 osób legitymujących się świadectwem kwalifikacji i 59 649 osób, które uzyskały certyfikat księgowy. Ilość wydanych uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w podziale na świadectwa kwalifikacji i certyfikaty księgowe przedstawiono na wykresie (Wykres 4.32).

Ilość zdobytych uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w poszczególnych latach zobrazowano na wykresie (Wykres 4.33).

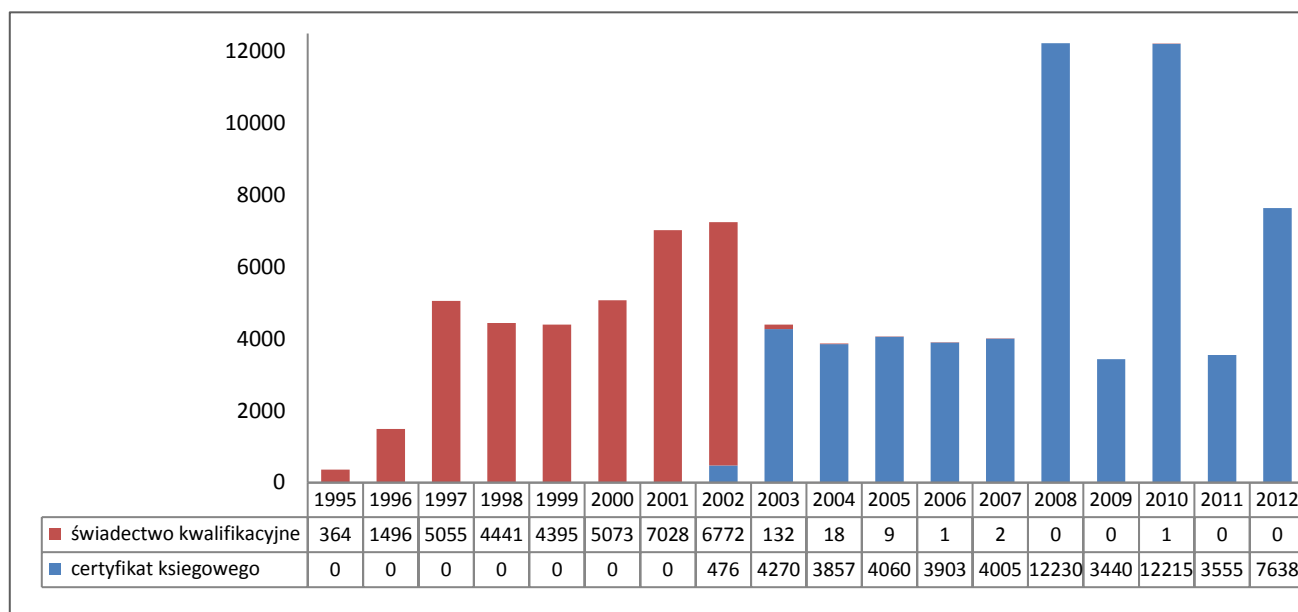
Wydawanie świadectw kwalifikacyjnych (w śladowych ilościach) po 2002 r. wynikało z przepisów przejściowych, o których mowa była w punkcie 2.3.4. opracowania.

²¹⁹ Natomiast zgodnie z danymi zawartymi na stronie internetowej portalu www.moja-pensja.pl (dostęp dn. 20.08.2013 r.), średnie zarobki doradcy podatkowego wynoszą 9 tys. zł brutto (ok. 6,3 tys. zł netto).

Wykres 4.32. Ilości wydanych świadectw kwalifikacji i certyfikatów księgowych (narastająco)²²⁰



Wykres 4.33. Ilość wydanych świadectw kwalifikacji i certyfikatów księgowych w poszczególnych latach (liczba osób)²²¹



Średniorocznie przez 18 lat funkcjonowania wykazu, uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych otrzymywało 5 246 osób, przy czym w poszczególnych

²²⁰ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Wykaz osób posiadających certyfikat księgowego, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/egzaminy-zawodowe/certyfikat-ksiegowy/wykaz-osob-posiadajacych-certyfikat-ksiegowy> oraz Wykaz osób posiadających świadectwo kwalifikacyjne, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/egzaminy-zawodowe/certyfikat-ksiegowy/wykaz-osob-posiadajacych-swiaectwo-kwalifikacyjne> (dostęp dn. 29.07.2013 r.).

²²¹ *Ibid.*

latach wzrost nie był proporcjonalny. Jak wynika z danych przedstawionych na wykresie 2 największą dynamikę wzrostu wpisów zanotowano w latach 2008, 2010 i 2012 (odpowiednio 13%, 13% i 8% wszystkich wydanych do końca 2012 r. uprawnień). Istotny wzrost nastąpił także w latach 2001 i 2002 (7% i 8% wydanych uprawnień). Zjawisko to należy prawdopodobnie łączyć ze zmianami jakie następowały w regulacjach prawnych dotyczących zasad wydawania certyfikatów księgowych/świadectw kwalifikacji (zwykle w okresach przejściowych, w obliczu niepewności co do kierunków zmian prawodawstwa, ludzie mobilizują wysiłki dokończenia procedur według obowiązujących, znanych im reguł).

Zgodnie z danymi zawartymi na stronie internetowej <http://republika.org/wp-content/uploads/2013/01/Zawody-regulowane-Tabela.pdf> średnie zarobki osoby usługowo prowadzącej księgę rachunkową wynoszą ponad 4 tys. zł (brak informacji, czy jest to kwota brutto czy netto).

Dane zawarte w wykazie prowadzonym przez Ministerstwo Finansów nie pozwalają odpowiedzieć na pytanie ile z osób tam umieszczonych wykonuje czynnie usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, ani w jakiej formie zatrudnienia/działalności gospodarczej. Nie wiadomo, które z tych osób dysponują jednocześnie kwalifikacjami doradcy podatkowego i biegłego rewidenta.

Minister Finansów nie prowadzi rejestru podmiotów uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a jedynie wykaz osób posiadających certyfikat księgowy. Nie wiadomo także ile tych osób wykorzystuje zdobyte uprawnienia w pracy zawodowej, w tym ile z nich prowadzi biura rachunkowe, a ile jest zatrudnionych w różnego rodzaju jednostkach organizacyjnych.

Poziom jakości usług świadczonych przez biura rachunkowe w Polsce jest zróżnicowany. Na część biur rachunkowych składane są skargi²²², do SKwP trafia średnio 100 skarg rocznie, a skargi składane do Ministerstwa Finansów należy, w stosunku do liczby wydanych uprawnień, uznać za incydentalne. Podstawowymi obszarami, w których występują braki wiedzy/umiejętności prowadzących biura, według Jerzego Konieckiego (prezesa Warszawskiego Oddziału SKwP) i Ryszarda Goryckiego (przewodniczącego Głównej Komisji Rewizyjnej SKwP) są:

- brak wystarczającej znajomości rachunkowości, szczególnie w części związanej z ujmowaniem kosztów,
- brak wiedzy w zakresie podatków, w szczególności w problematyce VAT,
- nieprzygotowanie do zawodu od strony praktycznej,
- brak aktualizacji wiedzy.

²²² Klienci skarżą się na błędy biur rachunkowych, http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/315877,klienci_skarza_sie_na_bledy_biur_rachunkowych.html (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

Należy pamiętać, że za błędy biura rachunkowego odpowiada podatnik, a od podmiotu uprawnionego do usługowego prowadzenia ksiąg winnego nieprawidłowości może domagać się odszkodowania od ubezpieczyciela. Podatnik musi udowodnić, że błąd powstał z winy biura rachunkowego i dysponować dowodem, czyli fakturą bądź umową, która udokumentuje konkretną usługę.

Jednym z rozwiązań zabezpieczających interesy podatnika jest sprawdzenie, czy biuro jest prowadzone przez członka z jednej z organizacji zawodowych (SKwP, KIBR, KRDP). Wówczas każda zgłoszona nieprawidłowość w świadczeniu usług skutkuje wobec takiego członka konsekwencjami przewidzianymi w ustawach, statutach i kodeksach zawodowej etyki. Natomiast zgłoszenie nieprawidłowości do Ministerstwa Finansów jako podmiotu nadzorującego usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w Polsce, po uzyskaniu wiarygodnych informacji, że istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego skutkuje zawiadamianiem uprawnionych organów ścigania (właściwej prokuratury lub jednostki policji).

Wydaje się, że rozwój atestacji jakości usług prowadzenia biur rachunkowych będzie szedł w kierunku wzorca brytyjskiego, gdzie silne instytucje prywatne księgowych/audytorów pełnią rolę nadzorczą nad tego typu usługami i gdzie preferowane są (ale na zasadach rynkowych) osoby posiadające certyfikaty wydawane przez renomowane prywatne instytucje. W przypadku usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych przynależność do tego rodzaju instytucji jest obligatoryjna na mocy *The Money Laundering Regulations* z 2007 roku²²³ (Uzasadnienie do projektu ustawy regulacyjnej II transza²²⁴).

W Polsce pojawiają się także inicjatywy oddolne związane z badaniem rzetelności biura rachunkowego. Jedną z nich jest Projekt pt. „Centrum Informacji Księgowej” (C.I.K. sp. z o.o., KRS 0000380095), którego celem jest „*podwyższenie jakości i standardów prowadzenia usług rachunkowych na rynku polskim a także popieranie uczciwej konkurencji*”²²⁵. C.I.K. weryfikuje uprawnienia i kompetencje jednostek prowadzących usługi księgowe, biorąc pod uwagę następujące czynniki:

- 1) posiadanie przez biuro licencji MF/Listy KIDP/Rejestr Biegłych Rewidentów,
- 2) ubezpieczenie OC na prowadzenie usług księgowych,
- 3) brak zaległości finansowych,
- 4) nienaganna opinia (weryfikowana na podstawie otrzymywanych opinii),
- 5) praca na licencjonowanych programach księgowych,
- 6) minimum roczne doświadczenie w prowadzeniu usług księgowych.

²²³ <http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2007/2157/contents/made> (dostęp dn. 18.07.2013 r.).

²²⁴ <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 17.07.2013 r.).

²²⁵ <http://www.cik.org.pl/> (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

Do tej pory na liście zweryfikowanej pozytywnie przez C.I.K. znalazło się ponad 500 biur. Ilość biur w poszczególnych, poddanych weryfikacji, miastach zestawiono w poniższej tabeli (Tabela 4.9). W trakcie weryfikacji są Kielce i Opole, a wkrótce będą poddane weryfikacji Gorzów Wielkopolski i Rzeszów (dane na 25.07.2013 r.).

Tabela 4.9. Certyfikowane Biura Rachunkowe przez C.I.K.²²⁶

Lp	Miasto	Liczba zweryfikowanych biur		
		Miasto	Okolice	Razem
1	Białystok	13	-	13
2	Bydgoszcz	21	3	24
3	Gdańsk	20	-	20
4	Gdynia	14	1	15
5	Katowice	13	2	15
6	Cracow	73	6	79
7	Lublin	20	1	21
8	Łódź	52	5	57
9	Olsztyn	4	-	4
10	Poznań	42	7	49
11	Sopot	6	-	6
12	Szczecin	35	-	35
13	Warsaw	133	4	137
14	Wrocław	47	3	50

Należy jednak pamiętać, że weryfikacji nie są poddawane wszystkie jednostki prowadzące usługowo księgi rachunkowe, a tylko te, które albo dobrowolnie zgłosiły akces poddania się weryfikacji, albo te, które zostały zgłoszone przez swoich klientów.

Podobną działalnością (weryfikacją biur rachunkowych) zajmuje się firma Net Find²²⁷, jednak jej działanie jest ograniczone do Warszawy i okolic, a na stronie internetowej nie ma informacji o sposobie przeprowadzania weryfikacji, a jedynie slogan reklamowy *„Warszawska Baza Biur Rachunkowych, to miejsce, gdzie znajdziesz wykwalifikowaną obsługę księgową, spełniającą kryteria”*, którymi są: licencja na prowadzenie biura oraz ubezpieczenie OC.

²²⁶ Źródło: Opracowanie własne, na podst.: <http://www.cik.org.pl/Certyfikowane-Biura-Rachunkowe---Lista.php> (dostęp dn. 25.07.2013 r.).

²²⁷ <http://www.biura-rachunkowe.waw.pl> (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

Bardziej wszechstronnym podejściem do działalności biur rachunkowych reprezentuje Polska Izba Biur Rachunkowych (PIBR)²²⁸, która jest młodą, niezależną, samofinansującą organizacją samorządu gospodarczego o charakterze zawodowym i jako lobby branżowe właścicieli biur rachunkowych reprezentuje interesy gospodarcze zrzeszonych w niej członków, prowadzących działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatkowej księgi przychodów i rozchodów, ewidencji oraz rejestrów wobec organów władzy, administracji państwowej i samorządowej, organizacji i instytucji gospodarczych, społecznych i politycznych. Misją PIBR jest działanie na rzecz ciągłego rozwoju kompetencji właścicieli biur rachunkowych oraz upowszechnianie wysokich standardów jakości usług świadczonych przez biura.

Celem PIBR jest tworzenie warunków ułatwiających prowadzenie działalności, co w rezultacie przełoży się na osiąganie większych zysków z działalności, szczególnie że w ostatnich latach nastąpił gwałtowny przyrost podaży na rynku usług księgowych. Skutkiem tego jest spadek cen za usługi księgowe przy jednoczesnym wzroście kosztów, w szczególności kosztów wynagrodzeń, które stanowią 90% kosztów biura rachunkowego.

Analiza zamieszczona na stronie PIBR pozwala stwierdzić, że w ciągu 12 lat, tj. od 1996 r. rentowność biur spadła o 60%, a połowa dynamiki tego spadku przypada na ostatnie pięć lat. Zatrzymanie spadku rentowności usług może, zdaniem zarządu PIBR, nastąpić w wyniku zmniejszenia ilości podmiotów świadczących usługi księgowe, zmniejszenia kosztów działalności i zwiększenia ilości klientów na rynku. Zatrzymaniu trendu spadku rentowności nie sprzyja planowana deregulacja rynku.

Członkiem Izby może zostać każdy przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych.

Sztandarowym projektem PIBR jest certyfikat „Dobre Biuro Rachunkowe” (DBR). Cechami dobrego biura są: wysoki poziom fachowości, starannie dobrana kadra, bardzo dobra organizacja pracy, automatyzacja procesów, skuteczny marketing. Tymczasem tradycyjne biuro rachunkowe charakteryzuje się przestarzałym systemem organizacji pracy, brakiem nowoczesnych rozwiązań technologicznych, co przekłada się na wysokie koszty prowadzenia działalności. W tradycyjnym biurze rachunkowym funkcjonuje model księgowego posiadającego szeroką wiedzę z wielu dziedzin. W praktyce skutkuje to posiadaniem jedynie wiedzy szczątkowej z każdej dziedziny. DBR ma funkcjonować w systemie pracy zespołowej, ciągle ulepszanym. Efektem jego wdrożenia jest zdecydowane podniesienie jakości usług, przy znacznym zmniejszeniu kosztów działalności.

PIBR oferuje niezbędną swoim Członkom pomoc przy wdrożeniu nowoczesnego systemu DBR, oferując specjalistyczne szkolenia, które pozwolą na przygotowanie fachowej kadry w ramach realizacji projektu DBR. Celem Izby jest doprowadzenie do stanu, w którym biura

²²⁸ Materiał opracowany na podstawie zawartości strony internetowej PIBR, w tym statutu organizacji oraz regulaminów, <http://pibr.pl> dostęp dn. 23.08.2013 r.

rachunkowe posiadające certyfikat DBR będą wyznacznikiem najwyższej jakości na rynku usług księgowych.

Izba jest młodą organizacją, powołana została we wrześniu 2012 r., natomiast w lipcu 2013 r. Zarząd Polskiej Izby Biur Rachunkowych podjął uchwałę o przyjęciu Regulaminu nadawania tytułu kompetencji zawodowych „Ekspert księgowy Polskiej Izby Biur Rachunkowych” oraz przyznawania certyfikatu potwierdzającego posiadanie tego tytułu. Ekspert księgowy PIBR jest tytułem zawodowym, podlegającym ochronie prawnej. Posiadacz tego tytułu ma być osobą o sprawdzonej wiedzy i umiejętnościach w zakresie rachunkowości, prawa podatkowego oraz prawa gospodarczego. Certyfikat przyznaje PIBR na wniosek osoby zainteresowanej, spełniającej warunki (m.in.: wykształcenie co najmniej średnie, co najmniej 2 lata udokumentowanej praktyki w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, zdanie egzaminu sprawdzającego²²⁹, przy czym na równi z egzaminem traktowane jest posiadanie uprawnień biegłego rewidenta, doradcy podatkowego lub certyfikatu księgowego). Certyfikat wydawany jest na rok, a roczna opłata wynosi 400 zł (opłata za egzamin – 300 zł).

Innymi certyfikatami (poza ekspertem księgowym) udzielanymi przez PIBR są:

- Certyfikat DBR - udzielany podmiotowi świadczącemu usługi w ramach prowadzenia biura rachunkowego, będącego członkiem PIBR; jest to kluczowy certyfikat PIBR; warunkiem otrzymania certyfikatu jest spełnienie warunków określonych w regulaminie (jeszcze nie opublikowanym); certyfikat uzyskuje się na czas określony 3 lat, po uzyskaniu pozytywnej rekomendacji audytora upoważnionego przez władze PIBR do przeprowadzenia audytu; zdaniem zarządu PIBR obecny, powszechnie praktykowany system kreuje uniwersalnego księgowego, posiadającego ponadstandardowy umysł; szeroki zakres wiedzy jaki winna posiadać osoba, która samodzielnie świadczy usługi księgowe przekracza pojemnością umysł przeciętnego człowieka, stąd DBR jest nowoczesnym systemem pracy zespołowej realnie rozdzielającym zakres wiedzy i doświadczenia pomiędzy poszczególnych członków zespołu, pozwala on na sprawną i w pełni profesjonalną obsługę klienta biura rachunkowego; w tym celu PIBR oferuje system ścieżek edukacyjnych mający na celu przygotowanie i doskonalenie kadr Dobrego Biura Rachunkowego (o których mowa poniżej).
- Menedżer biura rachunkowego - certyfikat udzielany osobie fizycznej, która spełnia warunki określone w regulaminie (brak) oraz zaliczyła z wynikiem pozytywnym egzamin certyfikujący;
- Pracownik biura rachunkowego - certyfikat udzielany osobie fizycznej, która spełnia warunki określone w regulaminie (brak) oraz zaliczyła z wynikiem pozytywnym egzamin certyfikujący.

²²⁹ Na dzień 23.08.2013 r. regulamin egzaminu nie został jeszcze zamieszczony na stronie internetowej Izby.

PIBR ma organizować system kursów w ramach ścieżek dydaktycznych przygotowujących do egzaminów. Specjalizacje, jakie ma oferować PIBR:

I. Specjalizacje księgowe:

1. Ekspert księgowy specjalista ds. rachunkowości,
2. Ekspert księgowy specjalista ds. podatku dochodowego od osób fizycznych,
3. Ekspert księgowy specjalista ds. podatku dochodowego od osób prawnych,
4. Ekspert księgowy specjalista ds. podatku od towarów i usług,
5. Ekspert księgowy specjalista kadrowo-płacowy,
6. Ekspert księgowy analityk.

Wniosek o otwarcie specjalizacji księgowej mogą składać osoby posiadające tytuł Ekspert księgowy, a specjalizację uzyskuje się po zaliczeniu określonego kursu specjalistycznego oraz zaliczeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu certyfikującego;

II. Pozostałe specjalizacje:

1. Certyfikowany pracownik biura rachunkowego specjalista ds. obsługi spółek prawa handlowego - wniosek o otwarcie specjalizacji mogą składać osoby fizyczne bez wstępnych wymagań; specjalizację uzyskuje się po zaliczeniu określonego kursu specjalistycznego oraz zaliczeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu certyfikującego.
2. Certyfikowany informatyk obsługi biura rachunkowego - wniosek o otwarcie specjalizacji mogą składać osoby, które wykazały się przygotowaniem ogólnym informatycznym; specjalizację uzyskuje się po zaliczeniu określonego kursu specjalistycznego oraz zaliczeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu certyfikującego.

Działania podjęte przez PIBR są nową inicjatywą i trudno przewidzieć jak zostaną przyjęte w środowisku.

Niewątpliwie, w obliczu deregulacji usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych działania podobne do wyżej omówionych inicjatyw wydają się być tymi, które będą wyznaczać kierunki weryfikacji jakości świadczonych usług z zakresu A&A. Pytaniem otwartym pozostaje jednak która z jednostek/organizacji stanie się liderem w poświadczaniu jakości, zrzeszaniu biur i w ustawicznym szkoleniu. Należy wspomnieć tu o mających długoletnią tradycję Klubach Księgowego „Biur Usługowego Prowadzenia Rachunkowości”, działających przy oddziałach terenowych SKwP, których dotychczasowa działalność skupiała się na działalności szkoleniowej, odczytach i integracji środowiska, a które obecnie mogą stać się zaczynem dla inicjatyw związanych z atestacją jakości biur. Dyskusji i wypracowania wymagają kryteria, które byłyby docelowo brane pod uwagę przy ocenie rzetelności biur rachunkowych i sposobów ich weryfikacji, bo jak się wydaje dotychczas proponowane inicjatywy raczej

skupiają się na kwestiach formalnych, a nie faktycznej ocenie jakości usług i wiarygodności biur.

4.4.4. Główni księgowi i audytorzy wewnętrzni w jednostkach sektora finansów publicznych

Danych statystycznych na temat m.in. zatrudnienia i wynagrodzeń według wybranych zawodów w JSFP dostarcza badanie GUS przeprowadzane na formularzu Z-14 „Sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w administracji publicznej i innych jednostkach”. Badanie to przeprowadzane jest zazwyczaj co 2 lata (ostatnie dotyczyło roku 2010). Obowiązkiem sprawozdawczym objęte są głównie jednostki administracji publicznej (państwowa i samorządowa), pomocy społecznej, wymiaru sprawiedliwości, obrony narodowej.²³⁰

Dla potrzeb określenia ilości głównych księgowych i audytorów ważne są dwa wiersze w dziale 2 „Zatrudnienie oraz wynagrodzenie według wybranych zawodów” omawianego formularza:

- 04 - Kierownicy do spraw finansowych (1211) obejmujący swym zakresem głównych księgowych, którzy nie zostali w formularzu wyszczególnieni,
- 12 – Audytor (242204).

Dla tych i innych 18 zawodów²³¹ na podstawie formularza Z-14 zbierane są dane o:

- przeciętnym zatrudnieniu w przeliczeniu na pełne etaty (z jednym znakiem po przecinku) oraz
- wynagrodzenie brutto w tys. zł (z jednym znakiem po przecinku).

O ile na podstawie zebranych danych można dokonywać oszacowania liczby osób pracujących w działach audytu (w przeliczeniu na pełne etaty) o tyle, główni księgowi są wykazywani łącznie z innymi pracownikami zaliczonymi do grupy kierowników do spraw finansowych.

Dane z formularza Z-14, choć znajdują się w zasobach GUS nie są upubliczniane. Danych ilościowych o głównych księgowych w JSFP nie posiadają również inne podmioty (np. Regionalne Izby Obrachunkowe - organy sprawujące nadzór nad JST nie gromadzą takich danych na temat głównych księgowych/księgowych w JST). Wydaje się, że można na poziomie dużej ogólności dokonywać wnioskowania na temat liczby głównych księgowych w

²³⁰ http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bydgosz/ASSETS_Objasnienia_FAQ_Z-14_2013.pdf (dostęp dn. 4.10.2013 r.).

²³¹ Warto tu wspomnieć, iż wśród zawodów objętych formularzem znalazły się też inne ważne z punktu widzenia tematu niniejszej analizy zawody, m.in.: Dyrektorzy generalni i wykonawczy (1120), Specjaliści do spraw finansowych (241), w tym Specjaliści do spraw rachunkowości (241103) oraz Księgowi (3313) oraz Pracownicy do spraw finansowo-statystycznych (431). Badania z wykorzystaniem formularza Z-14 są zatem źródłem wiedzy na temat zatrudnienia i wynagrodzeń w wymienionych zawodach A&A w całym sektorze publicznym.

jednostkach samorządowych. Wiadomo bowiem, że każda gmina zatrudnia skarbnika (głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego) a liczba gmin na 1 stycznia 2013 r. wynosiła 2 479. Nie wiadomo natomiast, w ilu gminach oprócz skarbnika zatrudniony jest dodatkowo główny księgowy urzędu gminy, a to oznacza, iż na podstawie ilości gmin w danym momencie można oszacować co najwyżej minimalną liczbę głównych księgowych w JST.

W rozwiązywaniu problemu braku publicznych danych o ilości audytorów wewnętrznych w JSFP z badań GUS pomocne mogą okazać się natomiast dane i informacje udostępnione przez Ministerstwo Finansów na stronach internetowych. Źródłem danych na temat organizacji i funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej w JSFP w Polsce (w tym danych dotyczących audytorów wewnętrznych) są zwłaszcza roczne sprawozdania Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych dostępne (począwszy od sprawozdań za 2006 r.) pod adresem: <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

Pierwsze z udostępnionych sprawozdań dotyczy roku 2006, najbardziej aktualne zaś - 2012, w którym mija dziesięć lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej, a zarazem trzy lata obowiązywania przepisów o kontroli zarządczej²³². Ze względu na to, że ocena systemu audytu wewnętrznego w sprawozdaniu za 2012 r. została przedstawiona w zmienionym w porównaniu do lat poprzednich układzie – uboższym o dane interesujące z punktu widzenia rozpatrywanych zagadnień – w zakresie tych zagadnień poniższa analiza zostanie przeprowadzona na podstawie danych z lat wcześniejszych.

Sprawozdania Departamentu Audytu opierają się przede wszystkim na informacjach o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego przesyłanych Ministrowi Finansów do końca stycznia za rok poprzedni przez zobligowane do tego jednostki (art. 295 UoFP). Do przysyłania takich sprawozdań nie są zobligowane m.in. JST oraz jednostki organizacyjne JST, stąd w ich przypadku dane nie są precyzyjne, a określa się je na podstawie informacji gromadzonych przez właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa. Było to także jednym z powodów tego, że w sprawozdaniu Departamentu Audytu za 2012 r. skupiono się niemal wyłącznie na informacjach dotyczących jednostek administracji rządowej²³³.

Ze względu na fakt, że JSFP są potencjalnym miejscem pracy audytora wewnętrznego w JSFP, poddane analizie zostaną dane o ilości tych jednostek. Według stanu na 31.12.2012 r. obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego objętych było 613 jednostek administracji

²³² *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym* (sprawozdania za 2012 r.), Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, sierpień 2013 r., s. 3, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5425261/20130814_SPRAWOZDANIE_ROCZNE_2012.pdf (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

²³³ Terminem „jednostki administracji rządowej” określa się jednostki, o których mowa w art. 274 ust. 1, 2, 5 i 6 UoFP oraz nienależące do administracji samorządowej jednostki z ust. 4 tego artykułu. Administracja rządowa obejmuje zatem wszystkie jednostki wymienione w tabeli (Tabela 2.3) w pkt 2.3.5. z wyłączeniem JST i innych należących do sektora samorządowego.

rządowej oraz 1012 jednostek samorządu terytorialnego. Szczegółowe dane na temat przybliżonej liczby JSFP podlegających obowiązkowi prowadzenia audytu w latach 2006-2012 zaprezentowano w tabeli (Tabela 4.10).

Tabela 4.10. Liczba jednostek sektora finansów publicznych podlegających obowiązkowi prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2006-2011 (w przybliżeniu)²³⁴

Grupa jednostek	Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
jednostki administracji rządowej		1900	1936	1959	1975	635	640	613
JST		500	621	684	776	1044	1075	1012
jednostki organizacyjne JST		0	0	0	0	132	32	(.)
zw. gmin i powiatów		0	0	0	0	0	3	(.)
Liczba JSFP ogółem		2400	2557	2643	2751	1811	1750*	x

* dodatkowo audyt był prowadzony w 4 funduszach celowych; ponieważ prowadzili go audytorzy wewnątrzni zatrudnieni w odpowiednich ministerstwach lub urzędach fundusze nie zostały uwzględnieni w liczbie 1750.

W liczbie jednostek uwzględnione są wszystkie kategorie podmiotów według sposobu powstawania obowiązku przeprowadzenia audytu – ich zestawienie dla lat 2010 i 2011 zawiera Tabela 4.11. Danych dla roku 2012 oraz lat poprzedzających 2010 brakuje.

Tabela 4.11. JSFP podlegające audytowi wewnętrznemu według sposobu powstawania obowiązku (lata 2010-2011)²³⁵

Grupa jednostek według sposobu powstawania obowiązku przeprowadzenia audytu	2010		2011	
	liczba	struktura	liczba	struktura
Jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu zgodnie z art. 274 ust. 1 ustawy o finansach publicznych	69	3.8%	70	4.0%
Jednostki, które prowadzą audyt gdyż przekroczyły określony w przepisach próg finansowy (art. 274 ust. 2)	1398	77.2%	1421	81.0%
Jednostki przeprowadzające audyt na podstawie decyzji kierownika jednostki/ministra kierującego działem/Prezesa Rady Ministrów	344	19.0%	263	15.0%
Ogółem	1811	100.0%	1754*	100.0%

* z uwzględnieniem funduszy celowych audytowanych przez audytorów zatrudnionych w odpowiednich ministerstwach bądź urzędach.

²³⁴ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym (sprawozdania roczne za lata 2006-2012)*, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (dostęp dn. 12.08.2013 r.).

²³⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza...* (sprawozdania za lata 2010 i 2011).

W obydwu rozpatrywanych okresach zdecydowana większość jednostek sektora finansów publicznych podlegających obowiązkowi audytowemu to takie jednostki, które przekroczyły określone w przepisach progi finansowe w kwocie 40 000 tys. zł (w 2010 stanowiły one ponad 77% , zaś w 2011 – 81% wszystkich JSFP podlegających obowiązkowi przeprowadzania audytu).

Nie wszystkie jednostki zobowiązane do przeprowadzania audytu taki audyt prowadzą. W podmiotach wypełniających obowiązek audyt przeprowadzają zatrudnieni w nich audytorzy (w niektórych wypadkach audytorzy zatrudnieni w jednostce kontrolującej) lub usługodawcy. Za 2012 r. brak jest danych o liczbie jednostek wykonujących obowiązek prowadzenia audytu, wiadomo natomiast, że spośród 575 analizowanych jednostek administracji rządowej (wszystkich zobowiązanych było 613) w 534 audyt był prowadzony przez audytora wewnętrznego (93%), zaś w 41 (7%) przez usługodawcę niezatrudnionego w jednostce. Bardziej szczegółowe informacje na ten temat dotyczące 2011 r. zaprezentowano w tabeli (Tabela 4.12).

Tabela 4.12. JSFP wykonujące obowiązek przeprowadzania audytu w 2011 r.²³⁶

Grupa JSFP	Wykonanie obowiązku prowadzenia audytu			Ilość jednostek zobowiązanych do prowadzenia audytu	Wykonanie w stosunku do obowiązku (%)
	przez audytora zatrudnionego w jednostce	przez usługodawcę	razem		
Jednostki administracji rządowej	555	41	596	640	93%
JST	463	483	946	1075	88%
Jednostki organizacyjne JST	3	0	3	3	100%
Związki gmin i powiatów	29	3	32	32	100%
Liczba JSFP ogółem	1050	527	1577	1750	90%

Jak wynika z tabeli (Tabela 4.12) część jednostek (wśród nich przede wszystkim JST) nie wypełnia obowiązku przeprowadzenia audytu. W 2011 r. usługodawcy przeprowadzili audyt wewnętrzny ogółem w 1/3 jednostek, które poddały się audytowi. Z usług audytorów usługodawców w największym stopniu w badanym okresie korzystały JST – w ponad 51% tych jednostek audyt prowadzili usługodawcy.

²³⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza... (2011)*, s. 8.

Usługi w zakresie przeprowadzania audytu wewnętrznego przez osoby i podmioty niezatrudnione w jednostce to zjawisko obecne w praktyce audytu dopiero od 1.10.2010 r., warto się zatem przyjrzeć, jak zmieniała się liczba zatrudnionych usługodawców i audytorów zatrudnionych w komórkach audytu. Zaprezentowane na wykresie (Wykres 4.34) dane dotyczą lat 2010 i 2011. Jeśli chodzi o 2012 r. wiadomo jedynie, że zatrudnienie w komórkach audytu jednostek administracji rządowej wyniosło 914 osób, z czego 813 osób zatrudnionych było na stanowiskach audytora wewnętrznego, pozostali - na stanowiskach pomocniczych.

Jak wynika z wykresu (Wykres 4.34), liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu w latach 2010 i 2011 była w miarę stabilna, o 40% wzrosła natomiast liczba audytorów usługodawców. Względna stabilność zaobserwowana w zatrudnieniu audytorów w komórkach audytu w latach 2010 i 2011 nie oznacza natomiast, iż trend ten można było obserwować wcześniej. Do analizy zmiany zatrudnienia w komórkach audytu w dłuższym okresie (od 2007 r.) służą dane przedstawione w tabeli (Tabela 4.13).

Wykres 4.34. Porównanie liczby osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego z liczbą usługodawców w JSFP²³⁷

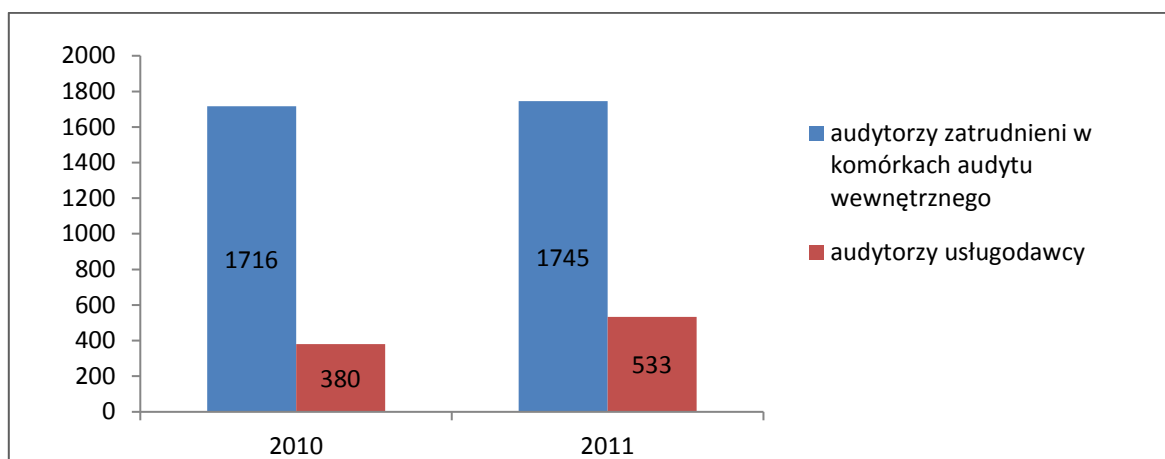


Tabela 4.13. Liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego w latach 2007-2012²³⁸

Grupa JSFP \ Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Jednostki administracji rządowej	809	944	918	959	952	914
JST	(.)	(.)	557	621	760	(.)
Jednostki organizacyjne JST	(-)	(-)	(-)	136	33	(.)
Ogółem	x	x	1475	1716	1745	x

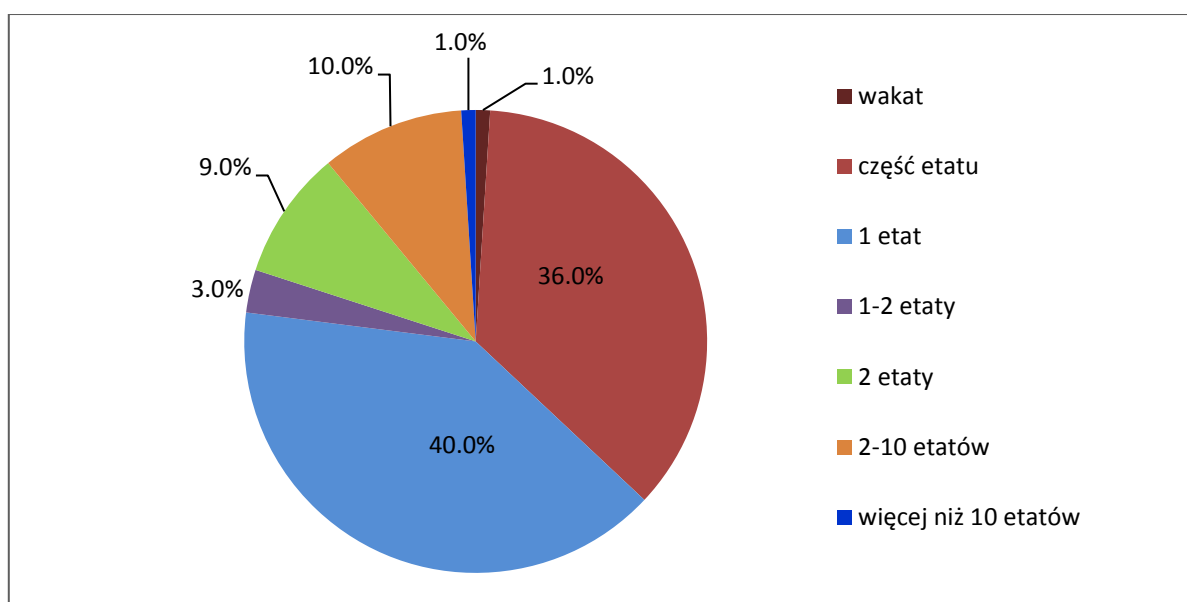
²³⁷ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza...* (2011), s. 16.

²³⁸ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza ...* (2011), s. 15.

Zawarte w tabeli (Tabela 4.13) dane pokazują, że najbardziej stabilne było zatrudnienie audytorów wewnętrznych w jednostkach sektora rządowego, choć i tu na przestrzeni lat 2007-2012 następowały niewielkie wahania. Grupą jednostek, w której zaobserwować można najbardziej dynamiczny wzrost zatrudnienia audytorów są JST. Ze względu na brak danych nie można przeprowadzić analizy zatrudnienia w JST dla lat 2007, 2008 oraz 2012. Natomiast w latach 2009-2011 zatrudnienie audytorów w komórkach wewnętrznych JST wzrosło o 203 osoby, tj. o ponad 36%.

Dla prawidłowej interpretacji liczby osób zatrudnionych w audycie (wynikającej z tabeli 5) należy dodać, że niektórzy audytorzy są zatrudnieni w kilku jednostkach jednocześnie, nawet na kilku etatach łącznie. Są oni zatem wykazywani w liczbach ujętych w tabeli kilkakrotnie (np. w 2011 r. było takich osób około 7%). Kolejna natomiast tendencja to zatrudnianie audytorów na niepełnych etatach, co daje większą ich liczbę niż liczbę etatów (Wykres 4.35).

Wykres 4.35. Struktura zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego w 2011 roku²³⁹



W 2011 r. aż 76 % komórek audytu dysponowało zatrudnionymi od części do jednego etatu. Jedynie w przypadku 10% jednostek zatrudnienie w komórkach audytu wynosiło od 2 do 10 osób. Natomiast tylko 1% JSFP zatrudniało w komórkach audytu więcej niż 10 osób²⁴⁰. Dla 2012 r. analogicznych danych brakuje.

W sprawozdaniach poświęconych audytowi wewnętrznemu i kontroli zarządczej wskazuje się, że w rzeczywistości od kilku lat audytem wewnętrznym w sektorze publicznym zajmuje

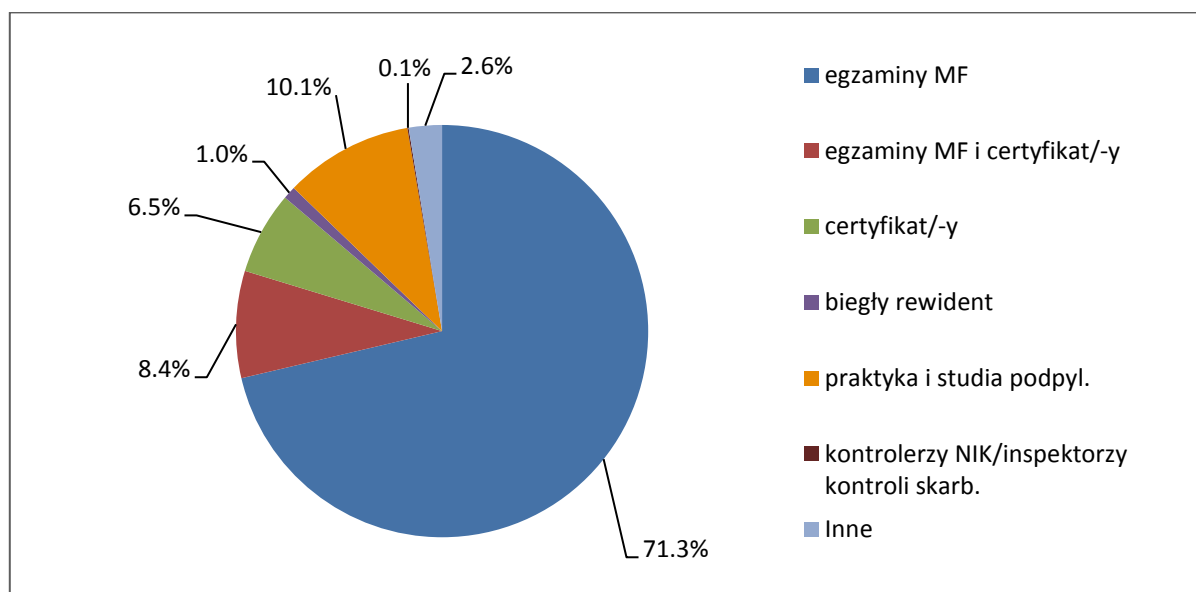
²³⁹ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza ...*, (2011), s. 9.

²⁴⁰ *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza ...*, (2011), s. 8.

się stała grupa audytorów licząca ok. 1500 osób (zarówno zatrudnionych w jednostkach, jak i prowadzących go usługowo).²⁴¹

Do interesujących wniosków prowadzi analiza kwalifikacji, które umożliwiły audytorom wykonywanie zawodu. Strukturę audytorów wewnętrznych według posiadanych kwalifikacji prezentuje Wykres 4.36.

Wykres 4.36. Kwalifikacje audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego JSFP (2011 r.)²⁴²



Spośród audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach wewnętrznych w JSFP w 2011 r. najliczniejszą grupę (ponad 70%) stanowią osoby, które w latach 2003-2006 zdały egzamin w Ministerstwie Finansów. 14,4% audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym zasilają osoby z międzynarodowymi certyfikatami uprawniającymi do prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym 8,4% audytorów łączyło posiadanie certyfikatu ze zdaniem egzaminem w Ministerstwie. Grupę około 10% stanowią osoby, które legitymują się dyplomem ukończenia odpowiednich studiów podyplomowych oraz dwuletnią praktyką w zakresie audytu wewnętrznego.

Podsumowując powyższą analizę można stwierdzić, iż zatrudnienie w audycie wewnętrznym w JSFP w Polsce cechuje silne rozdrobnienie. Wynika to z faktu stosunkowo dużej liczby jednostek podlegających audytowi, zatrudniających w komórkach audytu najczęściej jedną osobę na pełen bądź część etatu. Przy względnie stałej liczbie audytorów wewnętrznych na

²⁴¹ Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych (2011), lipiec 2012, s. 4 i 15, wersja elektroniczna dostępna: http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1133652/120718_sprawozdanie__za__2011__rok.pdf (dostęp dn. 12.08.2013 r.).

²⁴² Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza ... (2011)*, s. 15.

znaczeniu zyskuje zatrudnienie audytorów usługodawców (z takiej możliwości korzystają przede wszystkim JST).

4.5. Outsourcing usług księgowych

4.5.1. Przesłanki i uwarunkowania outsourcingu

Outsourcing usług księgowych jest dość powszechnym zjawiskiem tak wśród większych podmiotów i korporacji, jak i podmiotów z sektora MSP. Outsourcing rachunkowości jest dopuszczony przepisami prawnymi (art. 11 ust. 2 UoR). Obok istnienia możliwości powierzenia prowadzenia ksiąg rachunkowych przedsiębiorcom polskim do tego uprawnionym, od nowelizacji UoR, która weszła w życie 10 kwietnia 2010 r.²⁴³ możliwe jest zlecenie prowadzenia ksiąg podmiotom z innego państwa członkowskiego prowadzącym taką działalność (art. 76a ust. 3 UoR). Outsourcingowi może podlegać również inna, niż pełna rachunkowość forma księgowości. Wraz z usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych, ewidencji dla celów podatkowych, ewidencji i rozliczeń VAT często oferowane są również inne usługi z zakresu kompleksowej obsługi podmiotów, wśród których wymienić można m.in.:

- doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, w tym doradztwo księgowo-podatkowe,
- opracowywanie dokumentów opisujących przyjęte zasady rachunkowości i innych dokumentów wewnętrznych (np. instrukcji obiegu dokumentów, instrukcji inwentaryzacyjnych),
- opracowywanie wniosków kredytowych,
- sporządzanie sprawozdań statystycznych wymaganych przez GUS,
- reprezentowanie podatnika przed Urzędem Skarbowym, Urzędem Statystycznym, i innymi urzędami w zakresie udzielonych uprawnień,
- przygotowywanie i załatwianie spraw związanych z aktualizacją danych o przedsiębiorstwie w sądach rejestrowych, Urzędzie Skarbowym, Urzędzie Statystycznym.

Outsourcing rachunkowości jest pojęciem bardzo szerokim i może przybierać różne formy. Można wydzielać pojedyncze funkcje lub całe procesy. Wskazuje się także na wiele modeli

²⁴³ Na mocy *Ustawy z dnia 4 marca 2010 r. o świadczeniu usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2010 r., nr 47, poz. 278)*.

outsourcingu, tj. zarządzanie wykonywaniem usługi w ramach własnej firmy, zlecenie funkcji, outsourcing usługi, co-sourcing²⁴⁴, relacje oparte na udziale w korzyściach.

Ważnym czynnikiem wzrostu zainteresowania outsourcingiem jest globalizacja gospodarki, co prowadzi do konieczności ujednolicania rozwiązań w obszarze rachunkowości i generowania różnego rodzaju raportów i sprawozdań na potrzeby różnych odbiorców zewnętrznych. Wzrost zainteresowania outsourcingiem odnotowuje się zarówno wśród dużych korporacji międzynarodowych, jak i podmiotów średnich i małych. Presja konkurencji wymusza ograniczanie kosztów, co jest także ważnym czynnikiem determinującym „wyprowadzanie” działalności takiej jak rachunkowość poza firmę. Wiele przedsiębiorstw docenia również znaczenie dodatkowych usług (np. doradczych, marketingowych, prawnych), które poza obsługą finansowo-księgową oferują biura rachunkowe czy firmy sektora BPO/SSC. Często także zewnętrzne firmy są lepiej przygotowane do świadczenia usług jeśli chodzi o wiedzę, umiejętności czy infrastrukturę techniczną.

Przesłanki do zastosowania outsourcingu rachunkowości w przedsiębiorstwie wynikają z wielu czynników i uwarunkowań, m.in.: rodzaju i rozmiarów prowadzonej działalności, profilu działalności, formy opodatkowania i rodzaju prowadzonej ewidencji, stopnia złożoności rozliczeń podatku VAT (o ile jednostka rozlicza VAT), obszaru działania, stopnia „umiędzynarodowienia” jednostki, ilości jednostek powiązanych lub podległych a także ilości generowanych dokumentów księgowych podlegających ewidencji, liczby i rodzajów sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych, itp.

Zainteresowanie ideą outsourcingu rachunkowości/księgowości może mieć różne przesłanki, które zależą również od rozmiarów przedsiębiorstwa. Małe firmy korzystają z outsourcingu przede wszystkim dlatego, że taka forma pozwala na większą elastyczność w zakresie polityki kadrowej i oszczędności kosztowe. Z reguły te podmioty decydują się chętniej na biura rachunkowe. W tym przypadku najczęściej outsourcing ma charakter tradycyjny, tzn. dostawca przejmuje odpowiedzialność za efekty, metody i sposób wykonywania poszczególnych zadań. W przypadku większych firm, współpraca może polegać zarówno na outsourcingu tradycyjnym, gdzie usługodawca jest odpowiedzialny za efekt oraz metodę jego osiągnięcia, lub na co-sourcingu, czyli współpracy dwóch stron i współudziale w tworzeniu efektów końcowych (np. polegającej na oddelegowaniu pracownika outsourcera do prowadzenia ksiąg w siedzibie jednostki lub wdrożenie modelu, w którym księgi prowadzone będą z wykorzystaniem systemu zlecniodawcy).²⁴⁵

Jak wskazuje się w artykułach i analizach dotyczących tematyki outsourcingu rachunkowości z outsourcingu chętniej korzystają przedsiębiorstwa handlowe i usługowe. Biorąc pod uwagę wielkość przedsiębiorstwa, duże podmioty i korporacje korzystają częściej z usług centrów finansowo-księgowych, które są również tworzone bezpośrednio przez korporacje. Średnie

²⁴⁴ Co-sourcing (tzw. outsourcing selektywny) polega na tym, że odbiorca usługi deleguje swój personel lub menadżerów do obsługi zlecenia, ale nie są oni przenoszani na stałe.

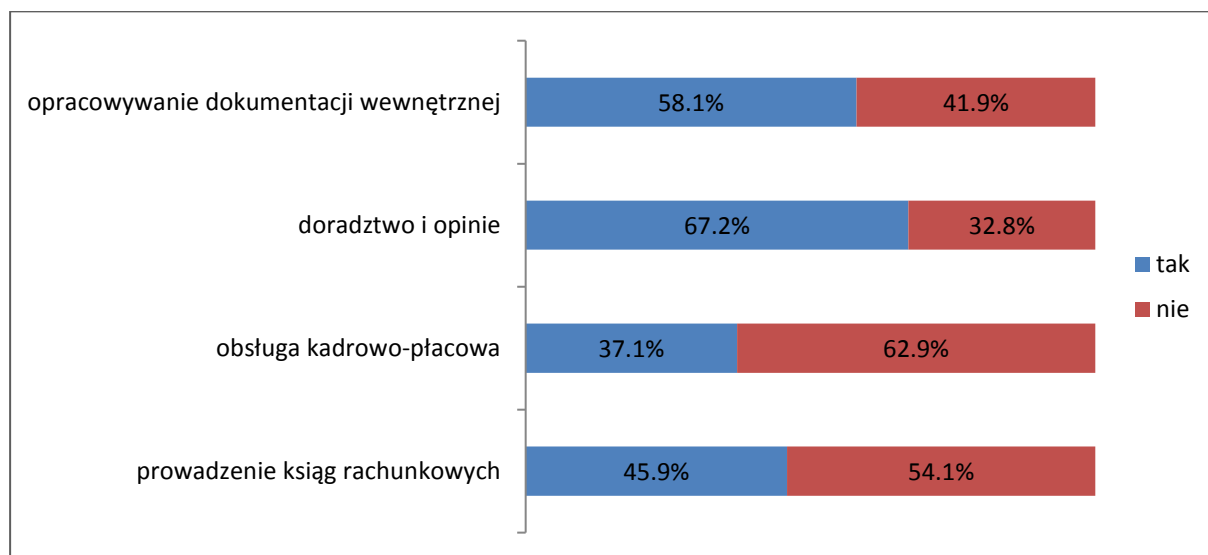
²⁴⁵ *Outsourcing rachunkowości*, Grant Thornton, styczeń 2011 r., s. 6.

przedsiębiorstwa produkcyjne i jednostki wielozakładowe częściej korzystają z co-sourcingu aniżeli z outsourcingu a outsourcing jest bardziej popularny niż co-sourcing wśród średnich przedsiębiorstw handlowych i usługowych oraz małych jednostek. Analizując problem od strony usługodawców, centra finansowo-księgowe stosują klasyczny outsourcing na przemian ze zleceniem usługi i co-sourcingiem w formie np. pogotowia rachunkowego lub oddelegowania specjalistów do firmy odbiorcy usług. Biura rachunkowe z kolei stosują najczęściej klasyczny outsourcing natomiast firmy konsultingowe funkcjonują w oparciu o co-sourcing i outsourcing.²⁴⁶

Sytuację polskiego rynku outsourcingu usług prostych oraz zaawansowanych prezentuje raport pt. *Ogólnopolskie badanie rynku outsourcingu 2012* firmy audytorsko-doradczej Grand Thornton²⁴⁷. Badanie zostało przeprowadzone na ogólnopolskiej próbie 400 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników. Wśród badanych podmiotów: 29,9% stanowią przedsiębiorstwa wyłącznie z kapitałem polskim, 16,8% - przedsiębiorstwa z udziałem inwestorów zagranicznych, 7,5% to filie lub oddziały przedsiębiorstw zagranicznych, zaś 45,8% przedsiębiorstwa, w których skarb państwa ma więcej niż 10%.

Z outsourcingu księgowości korzystało 42,9% badanych firm. W różnym zakresie respondenci wykorzystywali poszczególne usługi w ramach outsourcingu, co prezentuje Wykres 4.37.

Wykres 4.37. Zakres korzystania z outsourcingu usług księgowych²⁴⁸



²⁴⁶ Innowacyjna rola outsourcingu rachunkowości, <http://www.skwp.poznan.pl/files/pliki/4ea7f0030cdf5.pdf> (dostęp dn. 8.09.2013 r.).

²⁴⁷ http://grantthornton.pl/sites/default/files/raporty/badanie_outsourcingu_2012.pdf (dostęp dn. 09.09.2013 r.).

²⁴⁸ Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Ogólnopolskie badanie rynku outsourcingu 2012*, Grant Thornton, s. 35, http://grantthornton.pl/sites/default/files/raporty/badanie_outsourcingu_2012.pdf (dostęp dn. 8.09.2013 r.).

Wśród najważniejszych czynników decydujących o wyborze firmy zewnętrznej świadczącej usługi księgowe respondenci Ogólnopolskiego Badania Outsourcingu wskazali: wieloletnie doświadczenie partnera (91,2%), kompleksową obsługę (88,9%), a także wysoką jakość merytoryczną (79,0%) i wsparcie w podejmowaniu decyzji biznesowych (78,6%). Za korzyści wynikające z outsourcingu uznano przede wszystkim oszczędności (uniknięcie kosztów osobowych zatrudnienia księgowych, ich szkoleń, absencji i konieczności zastąpienia innymi pracownikami), dostęp do specjalistów z dziedziny księgowości i finansów, uniknięcie problemów wynikających ze zmieniających się przepisów prawnych.

4.5.2. Biura rachunkowe

Jedyną definicję biura rachunkowego odnaleźć można w *Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów*²⁴⁹, gdzie określono je jako „przedsiębiorcę uprawnionego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg, który na podstawie umowy zawartej z podatnikiem świadczy usługi w tym zakresie” (par. 3 pkt. 5). Podstawą świadczenia usług przez biuro rachunkowe powinna być pisemna umowa, w której obie strony określają zakres usług, wysokość wynagrodzenia, wzajemne prawa i obowiązki, tryb zmiany zasad współpracy oraz sposób i termin jej zakończenia.

Określenie ilości biur rachunkowych w Polsce oraz liczby zatrudnionych w nich osób jest problematyczne, gdyż dane na ten temat publikowane przez GUS ujęte są w szerszej kategorii - działalności o kodzie 69.20.Z "Działalność Rachunkowo - Księgowa; Doradztwo Podatkowe", o czym była mowa w podrozdziale 4.1. Często działalność polegająca na prowadzeniu usług księgowych jest łączona z innymi usługami o podobnym profilu (np. prawnymi, audytorskimi), bądź o całkiem odmiennym profilu (a zatem ujętych pod innym kodem PKD działalności dominującej), co dodatkowo uniemożliwia określenie statystyk z tego zakresu.

Tematyka biur rachunkowych jest przedmiotem wielu artykułów i innego rodzaju publikacji. W udostępnianym na stronach internetowych SKwP artykule pt. „Outsourcing strat, insourcing zysków” zaprezentowane zostały dane o łącznej liczbie biur audytorskich i księgowych w latach 2008 - 2012, które przedstawiono na wykresie (Wykres 4.38).

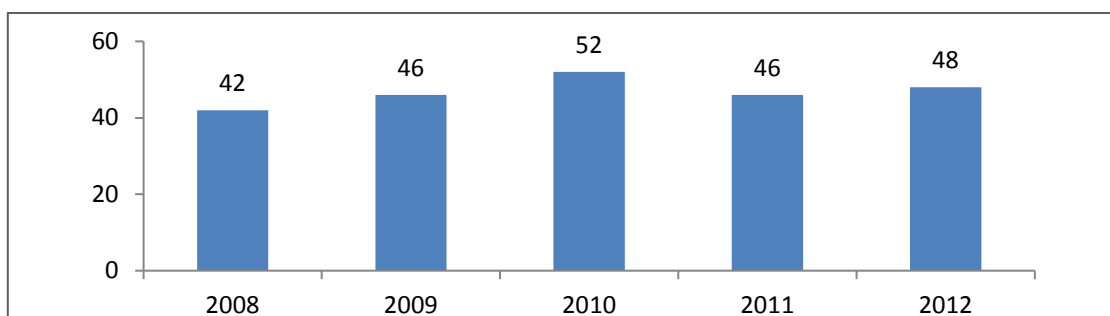
Trudno odnieść się do danych zaprezentowanych na wykresie (Wykres 4.38) przede wszystkim dlatego, że w przytoczonym artykule nie zostało określone ich źródło.

A.Puch, w swoim artykule przytacza inne interesujące dane na temat klientów biur rachunkowych (Wykres 4.39), powołując się tym razem na własne informacje uzyskane z GUS.

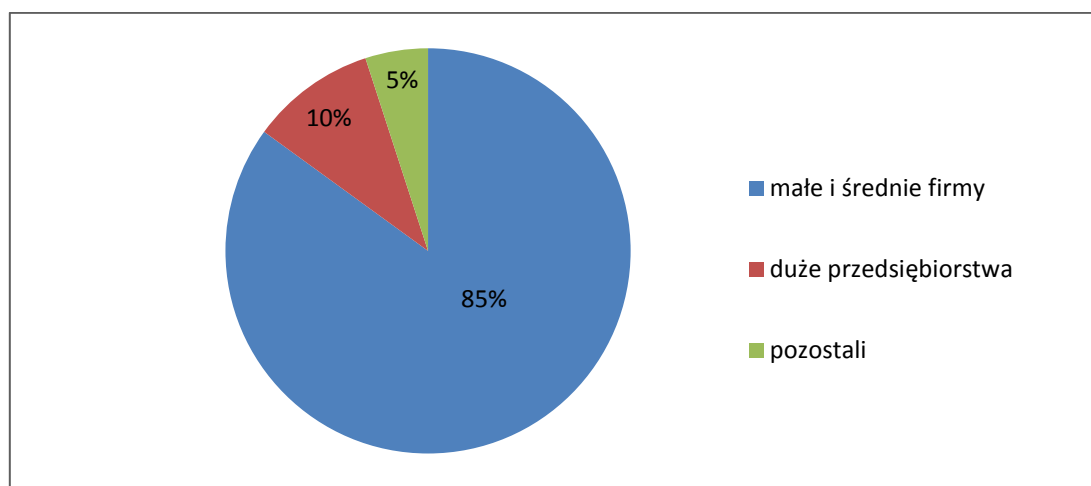
²⁴⁹ Dz. U. z 2003 r. nr 152, poz. 1475 z późn. zm..

Podobnie jak w przypadku poprzednio przytaczanych danych tutaj także trudno do nich się odnieść ze względu na brak możliwości ich weryfikacji.

Wykres 4.38. Liczba biur audytorskich i księgowych (w tys.)²⁵⁰



Wykres 4.39. Klienci biur rachunkowych²⁵¹



Nie są również miarodajne, choć potencjalnie takie dane zawierają, wszelkiego rodzaju bazy teleadresowe. Jedną z nich jest TeleAdreson wyposażony w wyszukiwarkę pozwalającą na wyszukiwanie m.in. znajdujących się w bazie biur według województw, formy własności i formy prawnej oraz zestawianie statystyk na ten temat²⁵². Na 10.09.2013 r. w bazie znajduje się 4371 biur, z tego najwięcej w woj. mazowieckim (733).

4.5.3. Centra outsourcingowe

Nowym trendem w międzynarodowym biznesie jest sektor usług BPO/SSC mający także duże znaczenie na rynku pracy dla osób związanych z rachunkowością w Polsce.

²⁵⁰ Źródło: A. Puch, Outsourcing strat, insourcing zysków, http://www.skwp.pl/files/zg/mediaonas/2013/businessman_pl_2013_09_01_outsourcing_strat__insourcing_zyskow__pdf_k_p.pdf (dostęp dn. 4.10.2013 r.).

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² <http://www.teleadreson.pl/> (dostęp dn. 11.09.2013 r.).

BPO (Business Process Outsourcing) polega na powierzeniu firmie zewnętrznej określonych funkcji czy procesów biznesowych (np. procesów rekrutacyjnych i HR, call center, obsługi finansowo-księgowej działalności B+R, itp.). Wyodrębnione procesy mogą być przeniesione w ramach jednego kraju (*onshoring*), blisko kraju własnej siedziby lub siedziby obsługiwanych klientów (*nearshoring*) lub do kraju odległego (*offshoring*). Pojęciem SSC (Shared Service Center) określa się natomiast centra usług wspólnych, które obsługują dużą rozproszoną terytorialnie korporację lub grupę kapitałową świadcząc najczęściej usługi typu back-office.

Jeśli chodzi o dane na temat ilości centrów BPO/SSC świadczących usługi o profilu finansowo-księgowym i zatrudnionych w nich osób, to na podstawie publikowanych danych GUS nie ma możliwości ich określenia. Niekoniecznie usługi tego typu stanowią ich dominujący profil działalności, stąd firmy takie mogą być wykazywane pod innym kodem PKD.

Badaniem rynku BPO/SSC w Polsce zajmuje się przede wszystkim Związek Liderów Sektora Usług Biznesowych (Association of Business Service Leaders in Poland – ABSL). Jest to wiodąca organizacja branżowa reprezentująca sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce. ABSL zrzesza centra usług wspólnych (Shared Service Centers, SSC), outsourcingu procesów biznesowych, outsourcingu IT, centra badawczo-rozwojowe oraz firmy wspierające rozwój sektora. Na stronach internetowych organizacji dostępne są raporty z prowadzonych od 2010 r. co rok badań poświęconych nowoczesnym usługom biznesowym w Polsce (<http://www.absl.pl/pl/reports>). Jak podkreśla ABSL, w swoich badaniach skupia się przede wszystkim na centrach usług z kapitałem zagranicznym.

Według danych ABSL Polska jest zdecydowanym liderem pod względem wielkości zatrudnienia w sektorze nowoczesnych usług biznesowych w Europie Środkowo-Wschodniej. W Polsce istnieje ponad 400 centrów usług z kapitałem zagranicznym, należących do prawie 300 inwestorów i zatrudniających 110 tys. osób (dane na 31.05.2013 r.)²⁵³.

Liczba centrów usług w Polsce od lat systematycznie wzrasta. Ich ilość w latach 2003-2013 zaprezentowano na wykresie (Wykres 4.40).

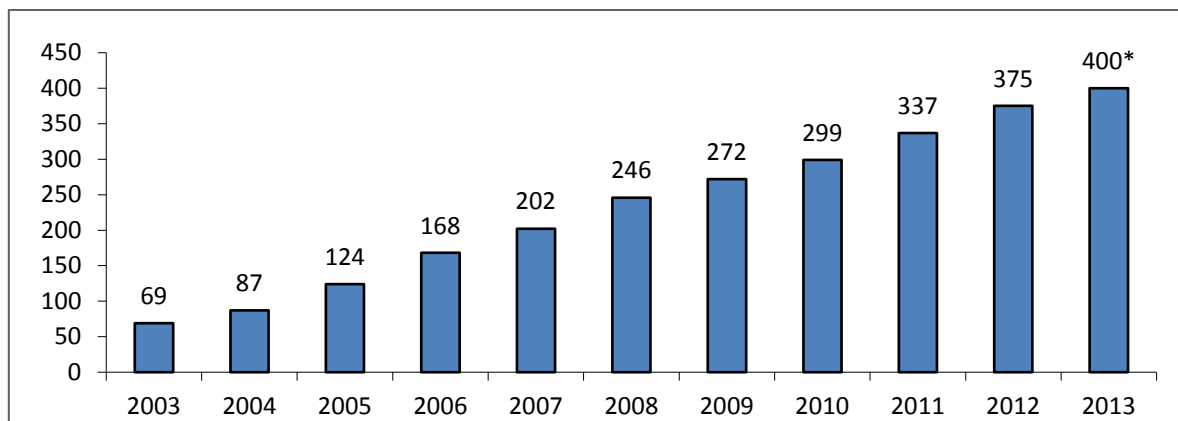
Średni wzrost zatrudnienia w tym sektorze w Polsce w ostatnich kilku latach utrzymuje się na poziomie około 20% i charakteryzuje się największą stabilnością wśród wszystkich państw regionu. Szczegółowe dane na temat liczby osób zatrudnionych w tym sektorze w latach 2008-2013 prezentuje Wykres 4.41.

Przeciętne centrum usług z kapitałem zagranicznym zlokalizowane w Polsce zatrudnia 257 osób (jest to o 50 osób więcej niż w 2009 r.). W Polsce działają 24 centra usług zatrudniające

²⁵³ *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w 2013 w Polsce*, Association of Business Service Leaders in Poland, s. 11, <http://www.absl2013.epublish24.com/> (dostęp dn. 02.08.2013 r.).

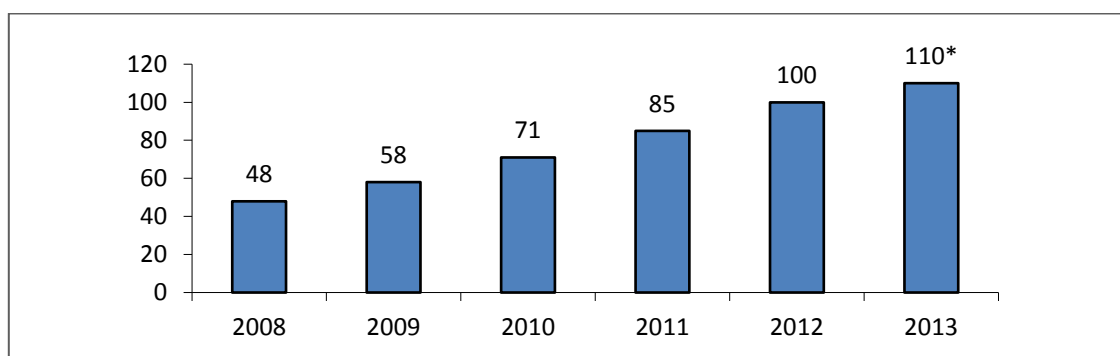
ponad 1000 osób (6% ogólnej liczby centrów z kapitałem zagranicznym). Łącznie zatrudniają prawie 40 tys. osób, co stanowi ponad 35% całkowitego zatrudnienia w sektorze.²⁵⁴

Wykres 4.40. Liczba zagranicznych centrów usług biznesowych w Polsce w latach 2003-2013²⁵⁵



* dla 2013 r. ABSL podaje, iż liczba centrów przekroczyła 400

Wykres 4.41. Liczba zatrudnionych w centrach zagranicznych usług biznesowych w Polsce w latach 2008-2013 (w tys.)²⁵⁶



* stan na 31.05.2013 r.

Do głównych lokalizacji usług biznesowych w Polsce zalicza się siedem ośrodków: Kraków, Warszawę, Wrocław, Trójmiasto, Łódź, Aglomerację Katowicką, Poznań, w których znajduje się ponad 80% wszystkich centrów usług z kapitałem zagranicznym (88% ogółu zatrudnienia w sektorze).²⁵⁷ Na mapie polskich miast, w których zlokalizowanych jest kilka centrów usług wymienia się też m.in. Rzeszów, Lublin, Szczecin oraz Bydgoszcz.

Zlokalizowane w Polsce centra usług świadczą bardzo szeroki zakres zadań, obejmujących m.in. finanse i księgowość, audyt, IT, doradztwo podatkowe, konsulting, badania i rozwój czy

²⁵⁴ Ibidem, s. 18.

²⁵⁵ Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce*, ABSL (raporty 2012 i 2013).

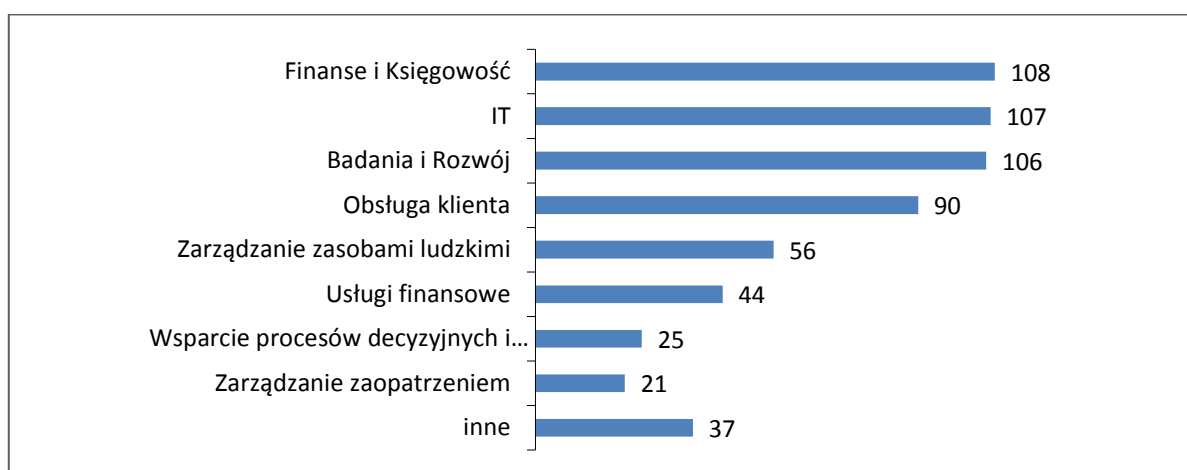
²⁵⁶ Ibid.

²⁵⁷ Ibidem, s. 10 – 11.

obsługę klientów. Szczegółowe badania ABSL dla roku 2013 przeprowadzone wśród 71 respondentów²⁵⁸ wskazują, że większość z nich (prawie 60%) prowadzi usługi finansowo-księgowe łącząc je często z innymi procesami biznesowymi (przeważają jednostki świadczące usługi w zakresie co najmniej dwóch procesów biznesowych).²⁵⁹

Bardziej szczegółowe dane ABSL z tego obszaru dotyczą roku 2011 (Wykres 4.42).

Wykres 4.42. Liczba centrów świadczących poszczególne rodzaje usług (2011)^{260,*}



*w ilości tej uwzględniono kilka rodzajów usług świadczonych przez jedno centrum

Można również zauważyć regionalną specjalizację w zakresie danego rodzaju usług. Zestawienie specjalizacji dla 7 wiodących ośrodków, w których działają zagraniczne centra usług biznesowych zawiera Tabela 4.14.

Tabela 4.14. Specjalizacje głównych ośrodków usług biznesowych (2012 r.)²⁶¹

Ośrodek	Specjalizacja
Ośrodek	Finanse i Księgowość
Warszawa	Usługi IT, Finanse i Księgowość
Kraków	Badania i Rozwój (w tym rozwój oprogramowania),
Wrocław	Brak specjalizacji
Łódź	Obsługa klienta (z wyłączeniem wsparcia IT), Zarządzanie Zasobami Ludzkimi, Usługi IT
Metropolia Katowicka (Silesia)	Badania i Rozwój, Usługi IT
Trójmiasto	Finanse i Księgowość

²⁵⁸ Badania dotyczą ponad 100 centrów, gdyż poszczególne lokalizacje centrów były uznawane za osobne jednostki dla potrzeb analizy.

²⁵⁹ *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w 2013 w Polsce...*, s. 19.

²⁶⁰ Źródło: *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce (2012)*, s. 31.

²⁶¹ Źródło: Opracowanie własne na podst.: *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce (2012)...*, s. 33.

Oprócz zaprezentowanych powyżej danych w raportach udostępnianych przez ABSL brak jest innych informacji pozwalających na analizę firm sektora BPO/SSC zajmujących się świadczeniem usług finansowo-księgowych (jako głównego profilu działalności lub łącznie z innymi usługami). Zwrócono się zatem z zapytaniem do ABSL o dodatkowe dane. W odpowiedzi uzyskano informacje, iż w swojej działalności organizacja skupia się na promocji i analizie sektora jako "całości". Bardziej szczegółowe analizy (dotyczące podsektorów) ABSL wykonuje jako projekty zlecone na zasadach komercyjnych²⁶².

W celu uzyskania dodatkowych informacji zwrócono się również do Polskiej Agencji Informacji i Inwestycji Zagranicznych S.A. (PAIiZ) zajmującej się m.in. promocją polskiej gospodarki oraz napływu inwestycji zagranicznych do Polski. Poniżej zaprezentowana zostanie krótka analiza otrzymanych od PAIiZ danych pochodzących z bazy firm sektora BPO/SSC/IT jaką prowadzi Agencja (uzupełniając ją na bieżąco). Choć analiza ta pozwoli na pogłębienie wiedzy na temat sektora centrów outsourcingowych świadczących usługi finansowo-księgowe należy podkreślić także jej ograniczenia. Najpoważniejszy problem stanowi brak możliwości rozgraniczenia usług finansowo-księgowych (F&A) prowadzonych przez centra od innych usług w nich wykonywanych. W przypadku niektórych firm znajdujących się w bazie usługi F&A to podstawowy a zarazem jedyny profil działalności. W pozostałych przypadkach usługi F&A świadczone są łącznie z innymi, przy jednoczesnym braku określenia ich udziału na tle innych procesów outsourcingowych. Badacze nie mają także możliwości oceny kompletności bazy.

Na 15.09.2013 r. baza obejmowała 131 podmiotów zlokalizowanych w 11 ośrodkach w Polsce, które specjalizują się tylko w usługach finansowo-księgowych (F&A) lub łączą je z innymi typami usług. Wśród nich największy odsetek stanowią centra SSC (74%, tj. 97 firm), 31 podmiotów to centra BPO (23,7%), zaś 3 to firmy IT (2,3%). Strukturę podmiotów w przekroju typów centrów oraz lokalizacji prezentuje Tabela 4.15.

Tabela 4.15. Ilość jednostek zajmujących się usługami finansowo-księgowymi w poszczególnych ośrodkach w Polsce według bazy PAIiZ (stan na 15.09.2013 r.)²⁶³

Ośrodek	Typ centrum			Ilość centrów razem	w tym, specjalizujących się tylko w działalności F&A
	BPO	IT	SSC		
Bydgoszcz	2		2	4	1
Katowice	5		12	17	5
Kraków	4	1	20	25	3
Lublin	1		1	2	2
Łódź	6		12	18	5

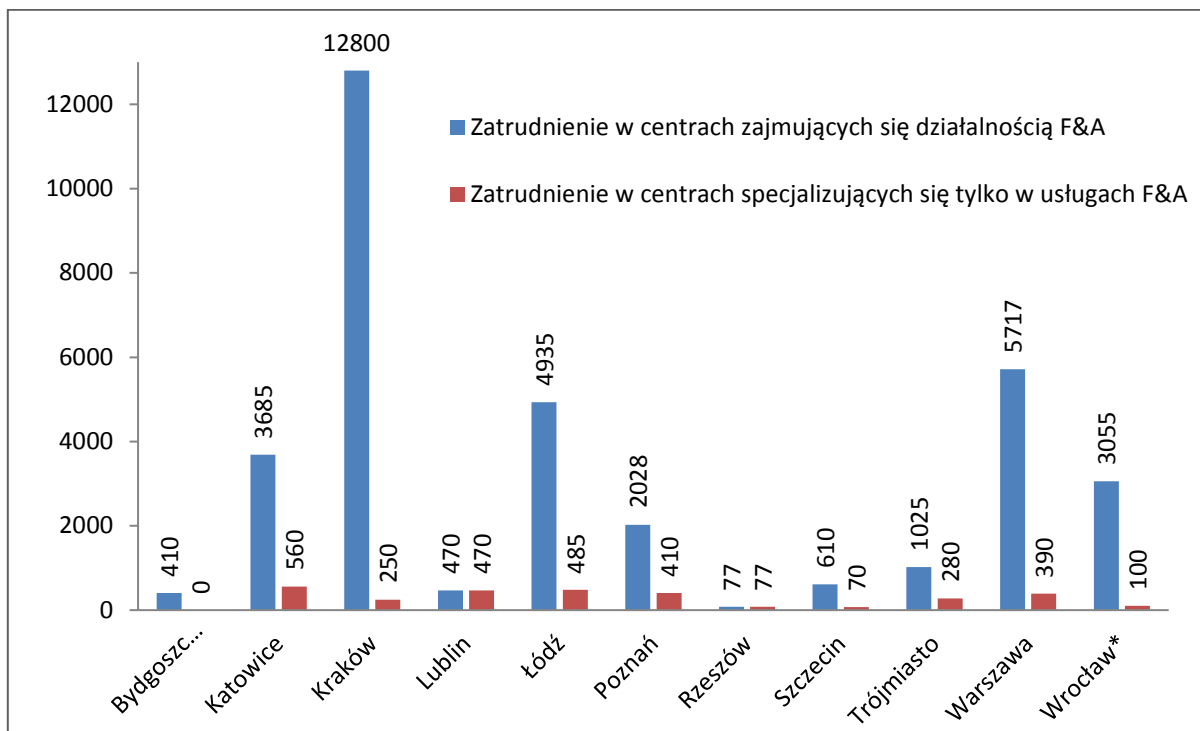
²⁶² E-mail z 18.09.2013 r. od pana Janusza Góreckiego, Kierownika Działu Analiz ABSL.

²⁶³ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych PAIiZ.

Ośrodek	Typ centrum			Ilość centrów razem	w tym, specjalizujących się tylko w działalności F&A
	BPO	IT	SSC		
Poznań	1		14	15	7
Rzeszów			1	1	1
Szczecin			3	3	1
Trójmiasto	2		8	10	3
Warszawa	8	1	16	25	5
Wrocław	2	1	8	11	3
Razem	31	3	97	131	36

Zatrudnienie w centrach BPO/SSC/IT zajmujących się działalnością finansowo-księgową wynosi (zgodnie z danymi PAliIZ) 34 812 osób, w tym w centrach specjalizujących się tylko w usługach F&A zatrudnienie wynosi 3 092 osoby. Szczegółowe dane na temat zatrudnienia w centrach zajmujących się działalnością F&A w poszczególnych ośrodkach zobrazowano na wykresie (Wykres 4.43).

Wykres 4.43. Zatrudnienie w centrach zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według ośrodków (stan na 15.09.2013 r.)²⁶⁴



* w przypadku Bydgoszczy i Wrocławia nie uwzględniono zatrudnienia w jednym z centów (brak danych ilościowych).

²⁶⁴ Ibid.

Największą liczbę pracowników zatrudniają centra prowadzące usługi finansowo-księgowe (specjalizując się w nich, lub wykonując je łącznie z innymi) w Krakowie (12,8 tys. osób). Ponad połowę mniej w porównaniu z Krakowem zatrudniają centra zajmujące się działalnością F&A w Warszawie (5,7 tys. osób), Łodzi (4,9 tys.), Katowicach (prawie 3,7 tys.), Wrocławiu (ponad 3 tys.) oraz Poznaniu (ponad 2 tys.). Interesujące wnioski można wyciągnąć analizując również zatrudnienie w tych centrach, które specjalizują się w usługach F&A jako podstawowym profilu działalności, gdyż tu w czołówce znajdują się także mniejsze ośrodki. Zaraz po Katowicach (gdzie zatrudnionych jest 560 osób) i Łodzi (485 osób) znajduje się Lublin (470 osób) oraz Poznań (410 osób).

Kolejny przekrój w jakim można analizować dane uzyskane z PALiIZ to kraj pochodzenia kapitału inwestora w centrach usług księgowych. Ilość oraz strukturę centrów w tym przekroju zestawiono w tabeli (Tabela 4.16).

Tabela 4.16. Liczba i struktura jednostek zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według kraju pochodzenia kapitału na podstawie bazy PALiIZ (stan na 15.09.2013 r.)²⁶⁵

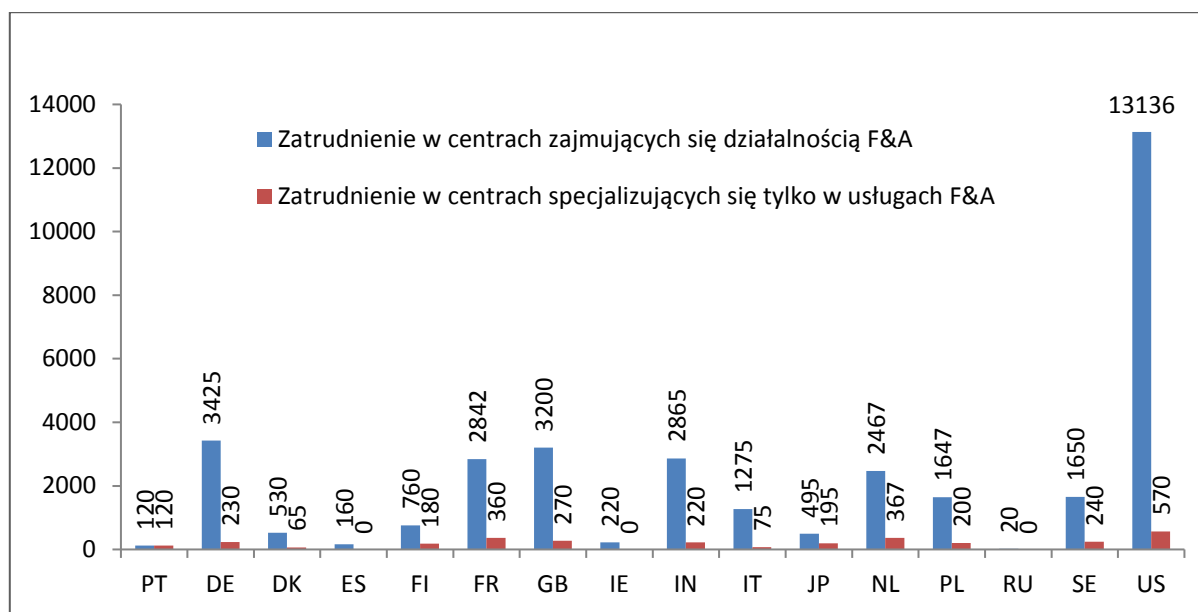
Kraj pochodzenia kapitału	Centra prowadzące usługi F&A		Centra specjalizujące się tylko w usługach F&A	
	Ilość	Struktura	Ilość	Struktura
PT (Portugalia)	1	0.76%	1	2.78%
DE (Niemcy)	18	13.74%	4	11.11%
DK (Dania)	5	3.82%	2	5.56%
ES (Hiszpania)	1	0.76%	-	-
FI (Finlandia)	7	5.34%	3	8.33%
FR (Francja)	6	4.58%	2	5.56%
GB (Wielka Brytania)	11	8.40%	4	11.11%
IE (Irlandia)	1	0.76%	-	-
IN (Indie)	9	6.87%	2	5.56%
IT (Włochy)	3	2.29%	1	2.78%
JP (Japonia)	4	3.05%	2	5.56%
NL (Holandia)	5	3.82%	3	8.33%
PL (Polska)	12	9.16%	2	5.56%
RU (Rosja)	1	0.76%	-	-
SE (Szwecja)	9	6.87%	3	8.33%
US (Stany Zjednoczone)	38	29.01%	7	19.44%
Razem	131	100.00%	36	100.00%

²⁶⁵ *Ibid.*

Jak wynika z zaprezentowanych danych najczęściej centrów świadczących usługi F&A utworzyli w Polsce inwestorzy amerykańscy (ponad 29%) oraz niemieccy (13,74%). Znaczący udział na rynku mają także sami Polacy (9,16%), Brytyjczycy (8,4%) oraz Szwedzi (6,84%). Również, jeśli chodzi o centra specjalizujące się tylko w usługach finansowo-księgowych najczęściej tych centrów utworzyli Amerykanie (7) oraz Niemcy i Brytyjczycy – po 4.

Jeszcze bardziej o znaczeniu inwestycji z kapitałem poszczególnych krajów w rynku usług A&F wykonywanych w centrach BPO/SSC/IT świadczy analiza zatrudnienia w tych centrach (Wykres 4.44).

Wykres 4.44. Zatrudnienie w centrach zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według kraju pochodzenia kapitału (stan na 15.09.2013 r.)²⁶⁶



Podobnie, jak w przypadku analizy ilości centrów świadczących usługi F&A także w strukturze zatrudnienia dominują centra o kapitale pochodzącym ze Stanów Zjednoczonych (zatrudnienie w tych centrach to ponad 13,1 tys. osób czyli 37,7% całego zatrudnienia). Duży odsetek pracowników zatrudniają również centra z kapitałem niemieckim (ponad 3,4 tys. pracowników - 9,84%), brytyjskim (3,2 tys. - 9,19%) oraz pochodzącym z Indii (2,8 tys. – 8,23%). Wśród centrów specjalizujących się jedynie w usługach finansowo-księgowych największą liczbę osób zatrudniają centra z kapitałem amerykańskim, holenderskim oraz francuskim.

W tabelach (Tabela 4.17 i Tabela 4.18.) zaprezentowane zostało rozmieszczenie zatrudnienia w poszczególnych ośrodkach według kraju pochodzenia kapitału, odpowiednio dla centrów, które zajmują się działalnością finansowo-księgową oraz takich, które się w tej działalności specjalizują.

²⁶⁶ *Ibid.*

Największa liczba zatrudnionych w firmach świadczących usługi F&A (zob. Tabela 4.17) w jednym ośrodku pracuje w Krakowie w firmach z kapitałem amerykańskim (6150 osób). Kapitał amerykański zaangażowany jest także w dużym udziale (oceniając liczbę zatrudnionych) w Warszawie i Wrocławiu. Inwestorzy z Francji wybrali także na miejsce swych największych inwestycji Kraków, zatrudniając w tym ośrodku 2100 pracowników w centrach, których świadczone są usługi F&A. Również w krakowskich centrach usług F&A koncentruje się kapitał holenderski. Natomiast inwestorzy z Indii za główną lokalizację centrów świadczących usługi finansowo-księgowe wybrali Łódź. Jak wynika z przedstawionego zestawienia, większość inwestorów na lokalizację swoich centrów wybiera kilka miast. Są jednak i takie, które skupiają się w jednym ośrodku (np. Portugalczycy i Hiszpanie na swe lokalizacje wybrali Poznań).

Tabela 4.17. Zatrudnienie w centrach świadczących usługi F&A w ujęciu macierzy „ośrodek – kraj pochodzenia kapitału” – na podstawie bazy PALiZ (stan na 15.09.2013 r.)²⁶⁷

Ośrodek Kraj pochodzenia kapitału	Bydgoszcz	Katowice	Kraków	Lublin	Łódź	Poznań	Rzeszów	Szczecin	Trójmiasto	Warszawa	Wrocław	Razem
PT (Portugalia)						120						120
DE (Niemcy)		720	500		1050	580		70	60	370	75	3425
DK (Dania)						310		110	50	60		530
ES (Hiszpania)						160						160
FI (Finlandia)	300		70		30				80	230	50	760
FR (Francja)		269	2100	250		93				130		2842
GB (Wielka Brytania)		290	1150		170	80				1460	50	3200
IE (Irlandia)					220							220
IN (Indie)		460	250	220	1700				75	60	100	2865
IT (Włochy)		770			75			430				1275
JP (Japonia)			180		80	115			120			495
NL (Holandia)		440	1950				77					2467
PL (Polska)	50	300			600				360	337		1647
RU (Rosja)											20	20
SE (Szwecja)			450		340	290			160	250	160	1650
US (Stany Zjednoczone)	60	436	6150		670	280			120	2820	2600	13136
Razem	410	3685	12800	470	4935	2028	77	610	1025	5717	3055	34812

²⁶⁷ *Ibid.*

Tabela 4.18. Zatrudnienie w centrach specjalizujących się tylko w usługach F&A w ujęciu macierzy „ośrodek – kraj pochodzenia kapitału” – na podstawie bazy PALiZ (stan na 15.09.2013r.)²⁶⁸

Ośrodek Kraj pochodzenia kapitału	Bydgoszcz	Katowice	Kraków	Lublin	Łódź	Poznań	Rzeszów	Szczecin	Trójmiasto	Warszawa	Wrocław	Razem
PT (Portugalia)						120						120
DE (Niemcy)						30		70	60	70		230
DK (Dania)						5				60		65
FI (Finlandia)			70						60		50	180
FR (Francja)				250						110		360
GB (Wielka Brytania)		40				80				100	50	270
IN (Indie)				220								220
IT (Włochy)					75							75
JP (Japonia)					80	115						195
NL (Holandia)		140	150				77					367
PL (Polska)					200							200
SE (Szwecja)					40	40			160			240
US (Stany Zjednoczone)		380	30		90	20				50		570
Razem	0	560	250	470	485	410	77	70	280	390	100	3092

Jeśli chodzi o firmy specjalizujące się tylko w usługach finansowo-księgowych (zob. Tabela 4.18) duże jest zaangażowanie kapitału amerykańskiego w Katowicach oraz francuskiego w Lublinie.

Uzupełnienie przeprowadzonej analizy w aspekcie polityki personalnej i planów związanych z zatrudnieniem w centrach SSC/BPO w Polsce mogą być badania przeprowadzone przez firmę ManpowerGroup zajmującą się m.in. analizami rynku pracy. Były to badania ankietowe prowadzone w formie on-line na przełomie kwietnia i maja 2012 r. Do udziału w badaniach zaproszone zostały osoby odpowiedzialne za politykę personalną i zarządzające firmami działającymi w branży BPO/SSC. Uczestniczyło w nich łącznie 28 firm, które stanowiły wówczas 10% wszystkich przedsiębiorstw z sektora BPO/SSC działających w Polsce.²⁶⁹

Region Europy Środkowo-Wschodniej (w tym Polska) uznany został za posiadający duży potencjał dla rozwoju sektora BPO/SSC. Wśród głównych atutów Polski w przyciąganiu firm BPO/SSC do naszego kraju wymieniane były: klimat inwestycyjny, wysokie kwalifikacje

²⁶⁸ *Ibid.*

²⁶⁹ *Trendy HR w sektorze BPO/SSC Wyniki badania ManpowerGroup*, http://www.hrnews.pl/reports/RAPORT_Trendy_HR_w_sektorze_BPO-SSC_29.08.2012.pdf (dostęp: 4.08.2013 r.).

polskich pracowników oraz rozwój nowoczesnego rynku biurowego. 60% badanych firm deklaruowało zwiększenia zatrudnienia, choć równocześnie 75% zgłaszało, że ma problemy z pozyskaniem kandydatów na istotne dla działalności firmy stanowiska. Jako podstawową przyczynę problemów z rekrutacją wskazano brak dostępnych kandydatów z odpowiednimi kwalifikacjami na rynku pracy oraz brak doświadczenia, wysokie wymagania finansowe oraz brak znajomości języków obcych.

Chcąc zredukować swoje koszty, w zdecydowanej większości (79%) ankietowane centra BPO/SSC korzystają z elastycznych form zatrudnienia, z których najpopularniejsze są: praca tymczasowa, zatrudnienie zewnętrzne, umowy cywilnoprawne i kontraktowe. Statystycznym pracownikiem centrów BPO/SSC jest wykształcony trzydziestolatek, znający doskonale co najmniej jeden język obcy, często posiadający cenne dla pracodawcy kwalifikacje i doświadczenie zawodowe. Podstawowym wymaganiem stawianym pracownikom centrów nowoczesnych usług biznesowych jest znajomość języków obcych. Niezależnie od stanowiska wymagana jest znajomość języka angielskiego. Pożądana jest też biegła znajomość dodatkowego języka. Z badań wynika, że obecni pracownicy sektora są mobilni i gotowi do ewentualnej zmiany miejsca zamieszkania służącej rozwojowi kariery (84,6% ankietowanych zmieniłoby miejsce zamieszkania gdyby otrzymało atrakcyjną ofertę pracy, a 57,7% ma już taką zmianę za sobą).

Należy oczekiwać, że sektor BPO/SSC nadal będzie umacniać swą pozycję na rynku usług finansowo-księgowych.

4.6. Wynagrodzenia

Jednym z ostatnich badań GUS, prowadzonym co dwa lata na formularzu Z-12 jest badanie struktury wynagrodzeń według zawodów za 2010 r. Badanie to ma charakter reprezentacyjny i obejmuje podmioty gospodarki narodowej o liczbie pracujących powyżej 9 osób. Dane dotyczą osób pełnozatrudnionych oraz niepełnozatrudnionych, które przepracowały cały miesiąc październik.

Wyniki badania struktury wynagrodzeń pozwalają na analizę zróżnicowania poziomu wynagrodzeń (przeciętnych miesięcznych i godzinowych) i ich struktury według cech osób fizycznych, takich jak: płeć, wiek, poziom wykształcenia, staż pracy, wykonywany zawód oraz cech charakteryzujących zakłady pracy tych osób, a więc: rodzaj działalności, sektor własności, wielkość zakładu i położenie geograficzne. Na podstawie wyników badania charakteryzowana jest również struktura zatrudnienia według wyżej wymienionych cech. W oparciu o wyniki badania opracowywane są również rozkłady zatrudnionych według wysokości wynagrodzenia, a także podstawowe mierniki zróżnicowania płac²⁷⁰.

²⁷⁰ Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010 r., GUS, Warszawa 2012, s. 10.

Wielkość próby badania w 2010 r. wynosiła 27,2 tys. jednostek, co stanowiło 13,0% ogólnej liczby zbiorowości podmiotów o liczbie pracujących powyżej 9 osób. Sprawozdanie o symbolu Z-12 złożyło ok. 17,3 tys. podmiotów. Przeciętny podmiot, który złożył sprawozdanie liczył 161 pracujących, w tym 138 zatrudnionych osób. Z poszczególnych podmiotów badaniem objęto ok. 688,4 tys. wylosowanych pracowników, którzy przepracowali cały miesiąc (październik 2010 r.). Po uogólnieniu wyników badania uzyskano zbiorowość ok. 8,0 mln zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze czasu pracy (bez przeliczania niepełnozatrudnionych na pełnozatrudnionych), a dane o wynagrodzeniach zostały zaprezentowane w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy.

W omawianym badaniu została zastosowana KZiS. Dane oraz analizy dotyczące tzw. grup wielkich, dużych i średnich zostały przedstawione m. in. w publikacji GUS „Struktura wynagrodzeń według zawodów w październiku 2010 r.” wydanej w grudniu 2012 r. W publikacji tej jest opisana dokładna metodologia tego badania. Aktualniejsze dane, tj. za październik 2012 r. dotyczące tego zagadnienia będą dostępne pod koniec 2013 r.

W poniższej tabeli (Tabela 4.19) przedstawiono dane dotyczące relacji wynagrodzeń w zawodach A&A między kobietami i mężczyznami, w tym między sektorami (prywatny versus publiczny).

Tabela 4.19. Relacje w wynagrodzeniach na stanowiskach związanych z A&A między kobietami i mężczyznami ogółem, w sektorze prywatnym i publicznym oraz między sektorami²⁷¹

L.P.	Kod	Nazwa	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn	Relacja wynagrodzenia sektor prywatny vs. sektor publiczny	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn w sektorze prywatnym	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn w sektorze publicznym
1.	112006	Dyrektor finansowy	79.0%	114%	76.3%	94.6%
2.	121101	Główny księgowy	72.9%	122%	71.4%	83.1%
3.	121102	Kierownik biura rachunkowego	85.3%	-	85.3%	-
4.	241102	Specjalista do spraw kontrolingu	77.6%	101%	85.8%	82.7%
5.	241103	Specjalista do spraw rachunkowości	78.7%	93%	76.4%	80.8%

²⁷¹ Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

L.P.	Kod	Nazwa	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn	Relacja wynagrodzenia sektor prywatny vs. sektor publiczny	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn w sektorze prywatnym	Relacja wynagrodzenia kobiet do mężczyzn w sektorze publicznym
6.	241105	Specjalista ds. rachunk. podatkowej	90.5%	130%	100.5%	88.7%
7.	241106	Specjalista ds. rachunk. zarządczej	66.5%	113%	72.1%	54.8%
8.	241306	Specjalista do spraw finansów	68.1%	99%	67.7%	72.2%
9.	242204	Audytory	98.8%	117%	92.3%	102.7%
10.	331301	Księgowy	85.5%	93%	81.4%	105.6%
11.	335201	Kontroler rozliczeń podatkowych	69.1%	-	76.9%	71.4%
12.	335202	Rewident kontroli skarbowej	99.9%	-	-	99.9%
13.	335203	Urzędnik podatkowy	87.3%	-	-	87.3%
14.	335290	Pozostali urzędnicy ds. podatków	86.3%	-	-	86.0%
15.	431101	Asystent do spraw księgowości	97.2%	90%	94.6%	102.2%
16.	431102	Fakturzystka	87.0%	87%	86.9%	85.0%
17.	431103	Technik rachunkowości	113.0%	77%	101.0%	125.8%

Analizując zamieszczone w tabeli 4.19 dane nasuwają się następujące wnioski:

- Ponad połowa zatrudnionych osób na poddanych analizie stanowiskach zarabiała poniżej średniej dla danego stanowiska. Wskazuje na to wielkość mediany w odniesieniu do średniego wynagrodzenia na danym stanowisku.
- Przeciętne miesięczne wynagrodzenie ogółem brutto w październiku 2010 r. w Polsce wynosiło 3543,50 zł. Za wyjątkiem księgowych, asystenta ds. rachunkowości, fakturzystki oraz technika rachunkowości, zatrudnieni w obszarze A&A osiągnęli

przeciętne wynagrodzenie od 9% (w przypadku kontrolera rozliczeń podatkowych) do 395% (kierownik biura rachunkowego) wyższe od średniego. Specjalista ds. kontrolingu zarabiał średnio o 60% więcej, specjalista ds. rachunkowości zarządczej o 94%, biegły rewident o 99% więcej, zaś specjalista ds. finansów o 54% więcej niż średnio w kraju.

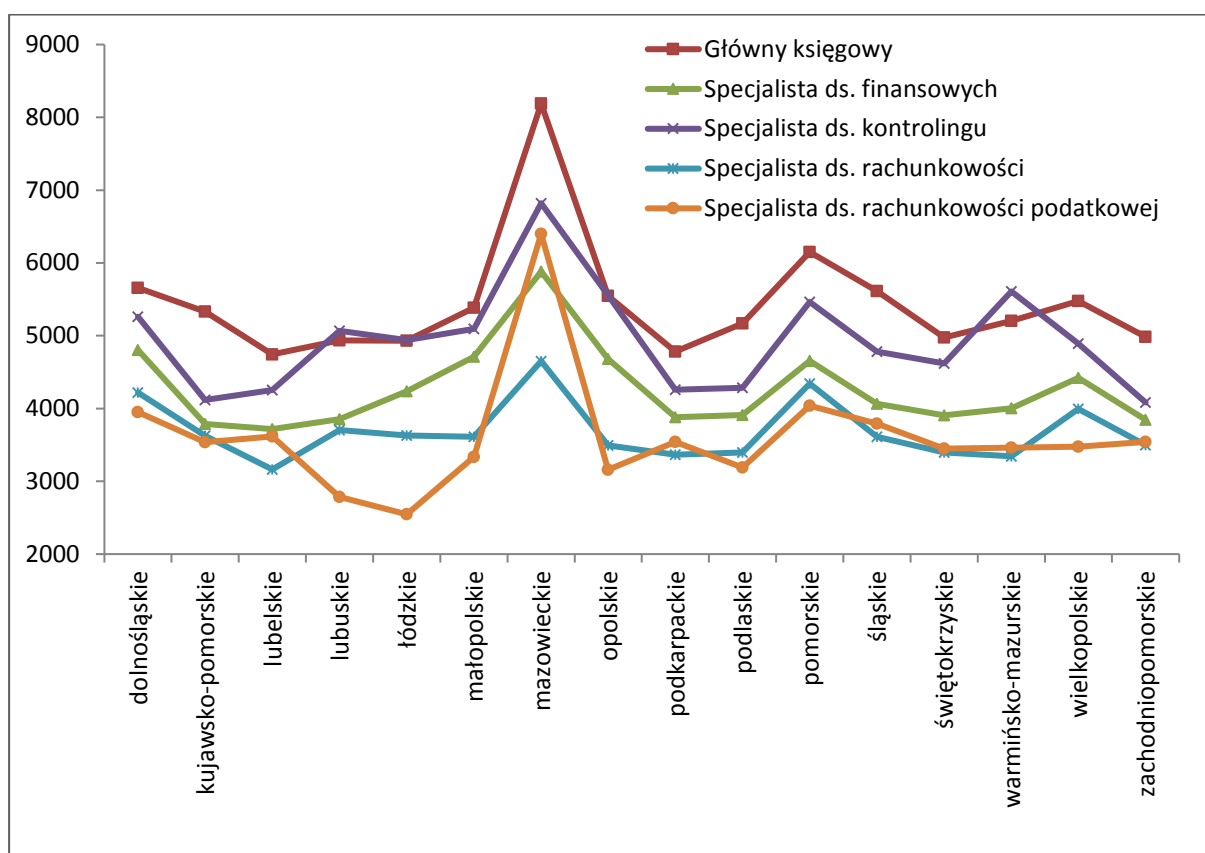
- Najwięcej osób zatrudnionych na stanowiskach związanych z usługami księgowymi osiągało wynagrodzenie poniżej średniej dla danego stanowiska. Wskazuje na to relacja dominanty²⁷² do średniej.
- Z przedstawionych relacji średniego wynagrodzenia na stanowiskach związanych z usługami księgowymi wynika, że wynagrodzenie kobiet jest zdecydowanie mniejsze niż wynagrodzenie mężczyzn na tych samych stanowiskach. Największe różnice dotyczą takich stanowisk jak: specjalista ds. rachunkowości zarządczej, specjalista ds. finansów oraz kontroler rozliczeń podatkowych, i wynoszą ponad 30%. Z kolei najmniejsze różnice w wynagrodzeniu pomiędzy kobietami i mężczyznami dotyczą takich stanowisk jak: audytor (1,2%), rewident kontroli skarbowej (0,1%) oraz asystent ds. księgowości (2,8%). W tej grupie stanowisk istnieje wyjątek dotyczący stanowiska: technik rachunkowości - w tym przypadku średnie wynagrodzenie kobiet jest wyższe od średniego wynagrodzenia mężczyzn o 13%. Porównując relację wynagrodzeń w sektorach publicznym i prywatnym na niektórych stanowiskach różnice są jeszcze większe lub są bardziej korzystne dla kobiet, np. w sektorze publicznym kobiety na takich stanowiskach jak: audytor czy księgowa zarabiają średnio więcej niż mężczyźni na tych stanowiskach. Jednakże w przypadku stanowiska: specjalista ds. rachunkowości zarządczej różnica jest zdecydowanie większa i wynosi 45,2% na niekorzyść kobiet.
- Z porównania pomiędzy średnim wynagrodzeniem dla stanowisk A&A w sektorze prywatnym i publicznym wynika, iż w przypadku stanowisk kierowniczych i specjalistycznych średnie wynagrodzenie jest wyższe w sektorze prywatnym. Jednakże w przypadku takich stanowisk jak: asystent ds. rachunkowości, księgowy specjalista ds. finansów i rachunkowości oraz technik rachunkowości średnie wynagrodzenie na tych stanowiskach w sektorze prywatnym jest mniejsze.
- Analizując średnie wynagrodzenie brutto dla stanowisk związanych z A&A z badań GUS wynika, że pod względem wysokości wynagrodzeń zdecydowany prym wiedzie województwo mazowieckie. Na wykresie poniżej (Wykres 4.45) zobrazowano zróżnicowanie wynagrodzeń w województwach dla wybranych stanowisk specjalistycznych. Zróżnicowanie to dotyczy całej grupy stanowisk związanych z usługami księgowymi. Dla przykładu średnie wynagrodzenie dla głównego księgowego w województwie lubelskim jest mniejsze o 42% niż średnie wynagrodzenie na tym stanowisku w województwie mazowieckim. W województwie podlaskim jest mniejsze o 36,9%, zaś dolnośląskim o 30,9%. Z kolei w przypadku specjalisty ds. rachunkowości

²⁷² Dominanta była liczona przez GUS, gdy dana zbiorowość liczyła 40 i więcej osób.

różnica pomiędzy średnim wynagrodzeniem na tym stanowisku w województwie mazowieckim a lubelskim wynosi 32%, kujawsko-pomorskim 22,1%, zaś pomorskim 6,6%. Natomiast średnie wynagrodzenie na stanowisku technik rachunkowości w województwie mazowieckim jest wyższe o 50,4% w stosunku do wynagrodzenia na tym stanowisku w województwie lubuskim.

- Istnieje prawie liniowa zależność pomiędzy średnim wynagrodzeniem na danym stanowisku a wielkością firmy (im większa firma tym wynagrodzenie jest większe - wzrost wynagrodzenia jest rzędu od kilku do kilkudziesięciu procent, w zależności od stanowiska) – Wykres 4.45.

Wykres 4.45. Różnice pomiędzy województwami w wysokości wynagrodzenia na wybranych stanowiskach specjalistów²⁷³

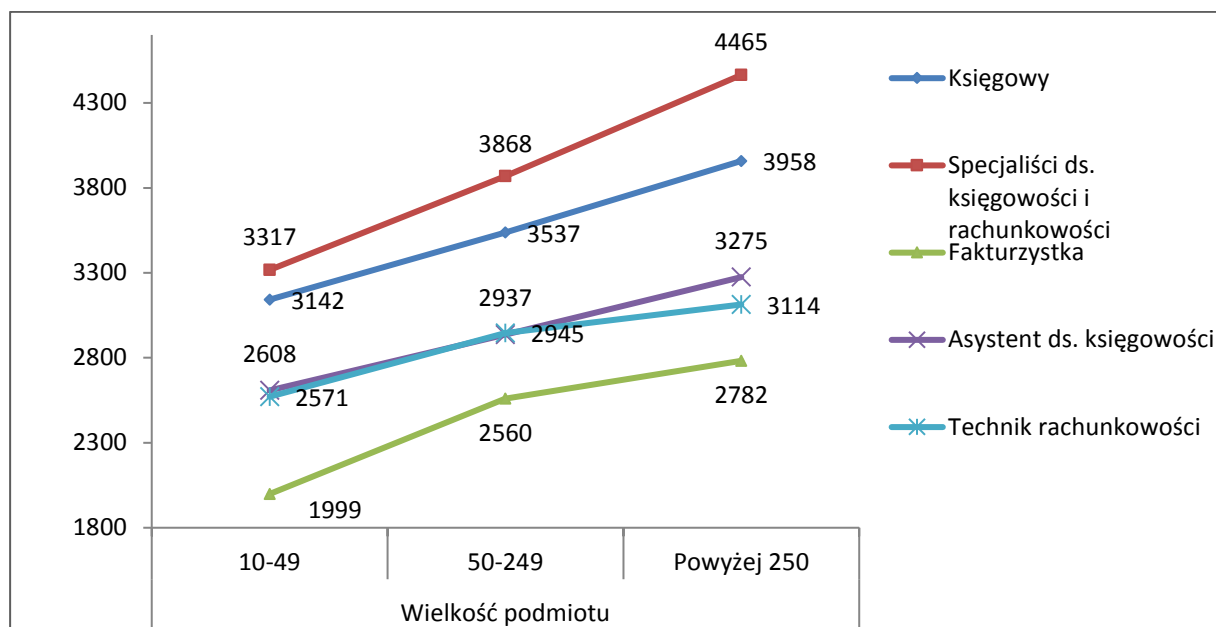


Informacje o wynagrodzeniach w zawodach A&A można znaleźć także na wielu portalach specjalizujących się w pośrednictwie pracy. Przez firmy zajmujące się doradztwem zawodowym opracowywane są różnego rodzaju raporty płacowe, w tym odnoszące się w węższym lub szerszym zakresie do stanowisk/zawodów A&A. Mają one o tyle istotną wartość, że zbieranie danych przez GUS odbywa się w przekroju obowiązującej klasyfikacji zawodów, a jak zostało to wskazane we wnioskach do rozdziału 2 **klasyfikacja jest nie do końca dopasowana do specyfiki rynku pracy księgowych/audytorów**. Nie można z niej

²⁷³ Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

wyciągnąć wniosków na temat stanowisk pracy, które pojawiły się w istotnej ilości w ostatnich latach (szczególnie dotyczy to branży BPO/SSC) i niektóre zawody są zbyt dużymi agregatami, dla których wartości uśrednione płac nie mają istotnej wartości.

Wykres 4.46. Wpływ wielkości firmy na poziom wynagrodzeń na przykładzie wybranych stanowisk A&A²⁷⁴



Niektóre raporty firm HR, oprócz podawania mediany, albo najczęściej oferowanej/oczekiwanej płacy, ukazują informacje o 1 i 3 kwartylu, o częściach składowych płac brutto (np. premie), o dodatkowych pozapłacowych świadczeniach na rzecz pracowników. Ciekawymi przekrojami są informacje o wynagrodzeniach na danym stanowisku A&A w zależności od stażu pracy, stopnia znajomości języków obcych, uzyskanych certyfikatów, wieku czy płci, a także czynników typu: sektor w którym działa przedsiębiorstwo, wielkość firmy mierzona ilością osób zatrudnionych, pochodzenie kapitału (polski, zagraniczny), miejscowość/województwo. Atutem tego typu raportów jest ich aktualność (zwykle bazują na informacjach zbieranych na bieżąco przez firmy rekrutujące, w tym w dużej mierze internetowo). Należy jednak podkreślić, że informacje w nich zawarte nie mogą być często traktowane jako wiarygodne, głównie ze względu na brak podanej metodologii badania, opieranie się na informacjach o wynagrodzeniach oferowanych, a nie rzeczywiście wypłaconych i/lub niewielkie próby badawcze.²⁷⁵

²⁷⁴ Ibid.

²⁷⁵ Jednym z ciekawszych projektów dotyczących wynagrodzeń w Polsce na różnych stanowiskach, w tym odnoszących się do A&A są badania wynagrodzeń Sedlak & Sedlak zamieszczone na stronie internetowej wynagrodzenia.pl. Prezentowane tam skrócone raporty odnośnie wynagrodzeń przygotowane są w oparciu o dobrowolnie wypełnianą ankietę (wg informacji na stronie internetowej ankietę wypełniło 341 tys. osób, ale dotyczą one 517 stanowisk, a nie tylko tych związanych z rachunkowością). Brak jest informacji, którego roku przedstawiane dane dotyczą. Informacje o poszczególnych stanowiskach wypełniało od kilkunastu do kilku

W poniższej tabeli (Tabela 4.20) zebrano dane o wynagrodzeniach na poszczególnych stanowiskach pochodzące z różnych źródeł (GUS i sześciu raportów firm doradczych), tam gdzie to możliwe podano średnie wynagrodzenie, oraz 1, 2 (medianę) i 3 kwartył lub wynagrodzenie minimalne, maksymalne i optymalne (najczęściej występujące).

Tabela 4.20. Wynagrodzenie średnie, mediana, 1 kwartył i 3 kwartył i najwyższe na stanowiskach/zawodach A&A według różnych źródeł danych²⁷⁶

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
1. Dyrektor finansowy						
Średnia	12 518,76	-	-	-		-
1 kwartył	6 830,07	10 700,00	14 400,00	25 000,00		10 000,00
Dominanta	7 900,84	-	-	-		-
Mediana	10 524,36	16 000,00	17 402,00	30 000,00		-
3 kwartył	16 225,87	21 500,00	22 237,00	50 000,00		30 000,00
Najwyższe	93 333,51	-	-	-		
2. Główny księgowy						
Średnia	5 711,92	-	-	-	-	-
1 kwartył	3 742,40	5 400,00	7 318,00	9 000,00	9 000,00	9 000,00
Dominanta	4 097,43	-	-	-	-	-
Mediana	4 712,40	7 400,00	10 234,00	12 000,00	10 000	-
3 kwartył	6 694,11	10 800,00	12 040,00	25 000,00	12 000	20 000,00
Najwyższe	58 778,00	-	-	-	-	-
3. Kierownik biura rachunkowego						
Średnia	17 549,88					
1 kwartył	6 002,79					
Dominanta	9 482,15					
Mediana	30 512,51					
3 kwartył	54 160,00					
4. Kierownik działu finansowego						
Średnia	8 235,19		-	-		-

tysięcy osób. Bardziej szczegółowe raporty dotyczące kształtowania się wielkości wynagrodzenia na poszczególnych stanowiskach w zależności od wielkości firmy i jej kapitału, wykształcenia, stażu pracy regionu są płatne jak również dostępne po opłaceniu abonamentu dostępu do portalu.

²⁷⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst.: danych GUS; Goldman recruitment salary survey 2013. Finanse i księgowość, bankowość i ubezpieczenia, usługi doradcze i audyt, Goldman Recruitment, raport dostępny: <http://www.goldmanrecruitment.pl/salary-survey-2013> (dostęp dn. 01.09.2013 r.); Raport płacowy 2013. Trendy na rynku pracy. Finanse i księgowość, Hays, raport dostępny: http://hays.pl/centrum-mediowe-hays/HAYS_712233 (dostęp dn. 01.09.2013 r.); Przegląd płac 2013. Finanse i księgowość, Page Personnel, raport dostępny: http://www.pagepersonnel.pl/media/ppde/Docs/SalarySurveyFinance_PP_PL_2013-web.pdf (dostęp dn. 01.09.2013 r.); Raport płacowy VII-XII 2012, Cpl Jobs, raport dostępny: <http://cpljobs.pl/raporty-cpl-market-flash/> (dostęp dn. 02.09.2013 r.); Pełna analiza wynagrodzeń dla stanowiska, Wiosna 2013, dostępne: <https://raportplacowy.pl/pl/detail,area,696,finanse-i-ksiegowosc.html> (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
1 kwartył	4 346,89		6 811,00	15 000,00		6 000,00
Dominanta	4 715,29		-	-		-
Mediana	6 075,35		818,00	17 000,00		-
3 kwartył	6 761,21		13 791,00	20 000,00		13 500,00
Najwyższe	27 800,33		-	-		
5. Kierownik firmy audytorskiej						
Średnia	16 000,00					
6. Biegły rewident						
Średnia	7 037,10					
1 kwartył	5 254,06					
Dominanta	7 919,53					
Mediana	6 569,71					
3 kwartył	7 951,77					
Najwyższe	19 000,00					
7. Specjalista ds. kontrolingu						
Średnia	5 682,83	-	-		-	-
1 kwartył	3 591,34	3 700,00	4 370,00		5 500,00	6 000,00
Dominanta	4 250,42	-	-		-	-
Mediana	4 841,54	5 300,00	5 927,00		6 500,00	-
3 kwartył	6 622,45	6 800,00	7 680,00		8 000,00	14 000,00
Najwyższe	43 272,04	-	-		-	-
8. Specjalista ds. rachunkowości						
Średnia	4 003,31	-		-	-	
1 kwartył	2 903,79	3 200,00		5 000,00	6 000,00	
Dominanta	3 221,85	-		-	-	
Mediana	3 622,76	4 700,00		7 500,00	8 000,00	
3 kwartył	4 669,34	5 800,00		9 000,00	9 000,00	
Najwyższe	24 916,67	-		-	-	
9. Specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej						
Średnia	6 899,40					
1 kwartył	4 002,35					
Dominanta	3 128,36					
Mediana	5 922,23					
3 kwartył	8 820,84					
Najwyższe	16 899,33					
10. Specjalista ds. rachunkowości podatkowej						
Średnia	4 118,24					
1 kwartył	2 961,07					

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
<i>Dominanta</i>	3 448,39					
<i>Mediana</i>	3 595,99					
<i>3 kwartył</i>	4 613,85					
<i>Najwyższe</i>	20 287,50					
11. Specjalista ds. rachunkowości zarządczej						
<i>Średnia</i>	6 867,97					
<i>1 kwartył</i>	4 571,89					
<i>Dominanta</i>	5 143,34					
<i>Mediana</i>	5 796,31					
<i>3 kwartył</i>	7 711,37					
<i>Najwyższe</i>	21 253,44					
12. Doradca podatkowy						
<i>Średnia</i>	7 646,01			-		-
<i>1 kwartył</i>	3 862,51			9 000,00		7 000,00
<i>Dominanta</i>	7 503,04			-		-
<i>Mediana</i>	6 340,01			12 000,00		-
<i>3 kwartył</i>	8 744,13			18 000,00		16 000,00
<i>Najwyższe</i>	48 544,55			-		-
13. Specjalista ds. finansów						
<i>Średnia</i>	5 445,83		-			
<i>1 kwartył</i>	3 222,22		4 025,00			
<i>Dominanta</i>	3 219,18		-			
<i>Mediana</i>	4 324,56		5 893,00			
<i>3 kwartył</i>	6 522,25		8 578,00			
<i>Najwyższe</i>	18 986,33		-			
14. Audytor						
<i>Średnia</i>	5 997,52	-			-	
<i>1 kwartył</i>	4 248,11	6 900,00			7 000,00	
<i>Dominanta</i>	4 370,31	-			-	
<i>Mediana</i>	5 723,71	9 800,00			8 500,00	
<i>3 kwartył</i>	7 265,64	12 800,00			10 000,00	
<i>Najwyższe</i>	16 041,75	-			-	
15. Księgowy						
<i>Średnia</i>	3 476,21	-	-	-	-	-
<i>1 kwartył</i>	2 375,84	2 500,00	3 014,00	3 000,00	4 500,00	2 500,00
<i>Dominanta</i>	2 810,89	-	-	-	-	-
<i>Mediana</i>	3 128,45	3 400,00	3 915,00	4 500,00	5 500,00	-
<i>3 kwartył</i>	4 148,47	4 100,00	4 740,00	6 500,00	6 500,00	7 500,00

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
Najwyższe	19 846,39	-	-	-	-	-
16. Asystent ds. księgowości						
Średnia	2 815,59				-	-
1 kwartył	1 983,97				-	-
Dominanta	2 601,77				2 500,00	2 500,00
Mediana	2 616,62				3 000,00	-
3 kwartył	3 273,10				4 000,00	5 500,00
Najwyższe	14 000,00				-	-
17. Fakturzystka						
Średnia	2 494,72		-			
1 kwartył	1 727,59		-			
Dominanta	1 994,99		2 867,00			
Mediana	2 275,12		3 116,00			
3 kwartył	2 986,45		4 142,00			
Najwyższe	8 873,04		-			
18. Technik rachunkowości						
Średnia	2 893,86		-			
1 kwartył	1 946,08		-			
Dominanta	1 933,75		2 867,00			
Mediana	2 732,80		3 116,00			
3 kwartył	3 548,92		4 142,00			
Najwyższe	10 415,80		-			
19. Manager ds. audytu wewnętrznego						
Średnia		-				-
1 kwartył		13 000,00				6 000,00
Mediana		15 700,00				-
3 kwartył		19 300,00				13 000,00
20. Manager w dziale audytu zewn.						
Średnia		-				
1 kwartył		9 600,00				
Mediana		13 200,00				
3 kwartył		16 800,00				
21. Starszy konsultant w dziale audytu zewn.						
Średnia		-				
1 kwartył		6 700,00				
Mediana		8 400,00				
3 kwartył		10 400,00				
22. Konsultant w dziale audytu zewn.						

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
Średnia		-				
1 kwartył		3 000,00				
Mediana		4 900,00				
3 kwartył		6 200,00				
23. Analityk finansowy						
Średnia	4 931,00	-	-	-	-	
1 kwartył	3 193,00	8 200,00	4 099,00	4 000,00	4 500,00	4 000,00
Dominanta	3 259,00	-	-	-	-	-
Mediana	4 161,00	10 800,00	5 404,00	6 000,00	6 000,00	-
3 kwartył	5 751,00	14 800,00	6 373,00	12 000,00	7 000,00	12 000,00
Najwyższe	18 986,00	-	-	-	-	-
24. Kontroler finansowy						
Średnia		-		-	-	
1 kwartył		8 200,00		7 000,00	7 500,00	
Dominanta		-		-	-	
Mediana		10 800,00		8 000,00	9 000,00	
3 kwartył		14 800,00		16 000,00	11 000,00	
Najwyższe		-		-	-	
25. Team leader (Found)						
Średnia		-				
1 kwartył		6 400,00				
Mediana		7 200,00				
3 kwartył		8 000,00				
26. Found Accountant						
Średnia		-				
1 kwartył		3 800,00				
Mediana		4 500,00				
3 kwartył		5 600,00				
27. Analityk kredytowy						
Średnia	5 225,00	-				
1 kwartył	3 384,00	3 300,00				
Dominanta	3 547,00	-				
Mediana	4 417,00	5 200,00				
3 kwartył	5 960,00	6 700,00				
Najwyższe	23 246,00	-				
28. Process Manager (BPO)						
Średnia		-				
1 kwartył		10 300,00				

Miara	Źródło danych					
	GUS*	Goldman Recruitment	Raport Placowy.pl	Hays**	Page Personnel**	Cpl Jobs**
Mediana		13 900,00				
3 kwartyl		17 800,00				
29. Team Leader (BPO)						
Średnia		-				
1 kwartyl		6 100,00				
Mediana		7 000,00				
3 kwartyl		8 500,00				
30. Senior Accountant (BPO)						
Średnia		-				
1 kwartyl		4 200,00				
Mediana		5 100,00				
3 kwartyl		6 200,00				
31. Accountant (BPO)						
Średnia		-				
1 kwartyl		2 800,00				
Mediana		3 400,00				
3 kwartyl		4 000,00				

* Dane za 2010 r.

** Dane dotyczą oferowanego wynagrodzenia: minimalnego, optymalnego i maksymalnego.

Analiza zawartości raportów firm doradczych oraz informacji zawartych na portalach internetowych dotyczących zatrudnienia pozwalają wyciągnąć następujące wnioski:

- niższe wynagrodzenia uzyskują księgowi w sektorze produkcyjnym niż w usługach (o ok 2%), a najniższe w handlu (o ok. 6% niższe niż w usługach)²⁷⁷;
- najwyższe wynagrodzenia księgowych notowane są w firmach zatrudniających powyżej 500 osób, a najniższe w firmach, w których zatrudnienie oscyluje w granicach 100-500 pracowników²⁷⁸,
- firmy z przewagą kapitału zagranicznego płacą księgowym o ok 20% więcej niż te z przewagą kapitału polskiego²⁷⁹, przy czym różnice z roku na rok maleją i dotyczą głównie dodatkowych świadczeń pozapłacowych²⁸⁰,

²⁷⁷ Obliczenia własne, na podst.: *Analiza płac specjalistów przygotowana dla Polskiej Agencji Informacji i Inwestycji Zagranicznych*, s. 6, Advisory Group TEST Human Resources, www.raportplacowy.pl, (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

²⁷⁸ Ibidem, s. 8, Obliczenia własne.

²⁷⁹ Ibidem, s. 9, Obliczenia własne.

²⁸⁰ *Raport płacowy VII-XII 2012. Płace w sektorze księgowość & finanse*, s. 7, Cpl Jobs, <http://cpljobs.pl/raporty-cpl-market-flash/> (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

- wpływ na wysokość wynagrodzeń ma znajomość języków obcych; w centrach BPO pracownicy ze znajomością dodatkowego języka (poza j. angielskim) zarabiają odpowiednio więcej: znajomość j. francuskiego/niemieckiego/hiszpańskiego/włoskiego jest premiowana nawet 30% wzrostem wynagrodzeń (w zależności od stanowiska i rejonu kraju), a umiejętności językowe w zakresie języków rzadziej znanych w Polsce, takich jak holenderski, szwedzki, norweski, fiński, turecki czy grecki powodują wzrost wynagrodzenia nawet o kolejne 40-50%²⁸¹,
- więcej zarabiają finansiści czy osoby pełniące funkcje doradcze, a nawet zatrudnieni w centrach BPO/SSC niż pracownicy działów księgowości²⁸²,
- rośnie znaczenie dodatkowych świadczeń oferowanych przez pracodawcę: „(...) w firmach, którym zależy na opinii dobrego pracodawcy, oraz w specjalizacjach, gdzie mamy do czynienia z rynkiem pracownika (...) standardem stała się opieka medyczna (42% respondentów) oraz dopłaty do zajęć sportowo-rekreacyjnych (29%).”²⁸³ ; z uwagi na specyfikę branży, gdzie aktualna wiedza, w zakresie zmieniającego się prawa jest niezbędna, wciąż najważniejszym pozapłacowym benefitem są szkolenia (44%),
- na lepsze wynagrodzenie przekłada się zdobycie kwalifikacji zawodowej, kwalifikacja ACCA, CIMA, CIA pozwala na zwiększenie wynagrodzenia nawet o 80%²⁸⁴, przy czym przeciętny wzrost wynosi 15-30%,
- wyraźne jest zróżnicowanie regionalne: najwyższe stawki wynagrodzeń oferowane są w województwie mazowieckim (a właściwie w Warszawie) i małopolskim, a najniższe w zachodniopomorskim.²⁸⁵

Należy zauważyć, że istnieje bardzo duża rozbieżność pomiędzy szacunkami GUS odnośnie wynagrodzeń a danymi przedstawionymi z różnych raportów płacowych. Wynika to z faktu, iż dane GUS są wynikiem ekstrapolacji wyników badań bardzo dużej próby pracowników, zaś dane przedstawione w Raportach pochodzą z mniejszej próby i dotyczą wynagrodzeń proponowanych (hipotetycznych), nie rzeczywiście wypłacanych.

4.7. Bezrobocie

Analizę bezrobocia wśród osób zawodowo związanych z rachunkowością i audytem przeprowadzono na podstawie sprawozdań Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej.

²⁸¹ Obliczenia własne, na podstawie: *Raport płacowy. Wynagrodzenia I półrocze 2011*, s. 21-22, Hays, <https://raportplacowy.pl>, (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

²⁸² Na podst.: *Goldman recruitment salary survey 2013. Finanse i księgowość, bankowość i ubezpieczenia, usługi doradcze i audyt*, s. 7, Goldman Recruitment, raport dostępny: <http://www.goldmanrecruitment.pl/salary-survey-2013> (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

²⁸³ Ibidem.

²⁸⁴ Ibidem, s. 8.

²⁸⁵ Ibidem, s. 10; *Raport płacowy I-VI 2012. Płace w sektorze księgowość & finanse*, s. 7, Cpl Jobs, <http://cpljobs.pl/raporty-cpl-market-flash/> (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

Podstawowymi źródłami informacji były dwa rodzaje sprawozdań: Zawody deficytowe i nadwyżkowe (sprawozdania sporządzane od 2007 r.) oraz Zarejestrowani bezrobotni oraz oferty pracy według zawodów i specjalności (sprawozdania sporządzane od 2004 r.). Sprawozdania te są częścią składową badania rynku pracy i sporządzane są na podstawie formularzy MPiPS-01 wraz z załącznikami, które wypełniane są przez powiatowe i wojewódzkie urzędy pracy oraz Komendę Główną OHP. Jest badaniem stałym.

Główne źródła interesujących informacji (z punktu widzenia niniejszego badania) znajdują się w załącznikach 2 i 3. Załącznik nr 2 – bezrobotni według rodzaju działalności ostatniego miejsca pracy, poszukujący pracy (według rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej u ostatniego pracodawcy) oraz wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej. Załącznik nr 3 - bezrobotni oraz wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej według zawodów i specjalności. Obydwa załączniki sporządzane są na podstawie danych pozyskanych metodą pełną, są obowiązkowe i sporządzane z częstotliwością półroczną. Zbieraniem danych przesyłanych przez wojewódzkie urzędy pracy (do których sprawozdają urzędy powiatowe) zajmuje się Urząd Statystyczny w Bydgoszczy.

Badanie rynku pracy pozwala na nakreślenie następującego zakresu przedmiotowego:

A. Liczba i struktura bezrobotnych według:

- a) cech demograficzno-społecznych (wiek, płeć, poziom wykształcenia),
- b) miejsca zamieszkania (miasto, wieś),
- c) pozostawania w szczególnej sytuacji na rynku pracy (do 25. roku życia; bezrobotni długotrwale; kobiety, które nie podjęły zatrudnienia po urodzeniu dziecka; bezrobotni powyżej 50. roku życia; bez kwalifikacji zawodowych; bez doświadczenia zawodowego; bez wykształcenia średniego; samotnie wychowujący co najmniej jedno dziecko do 18. roku życia; bezrobotni, którzy po odbyciu kary pozbawienia wolności nie podjęli zatrudnienia; niepełnosprawni, po zakończeniu realizacji kontraktu socjalnego),
- d) doświadczenia zawodowego (staż pracy, sektor własności, sekcje PKD, zawód) i czasu pozostawania bez pracy,
- e) płynności bezrobocia (napływ do bezrobocia oraz odpływ z bezrobocia według przyczyn, w tym wybrane kategorie bezrobotnych: długotrwale bezrobotni; do 25. roku życia; powyżej 50. roku życia; zamieszkali na wsi; z prawem do zasiłku).

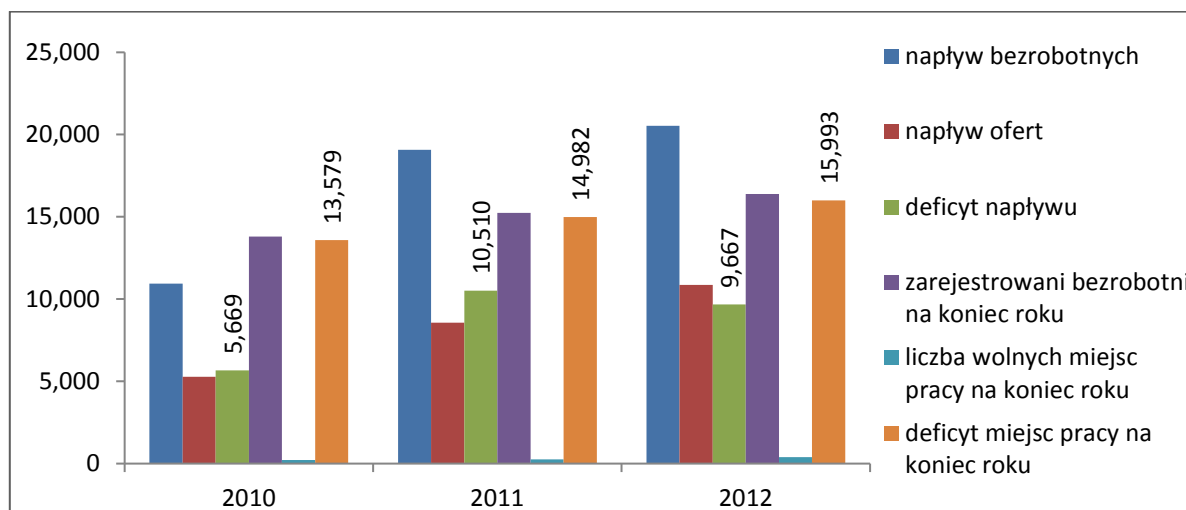
B. Liczba i struktura osób poszukujących pracy według:

- a) cech demograficzno-społecznych (wiek, płeć, poziom wykształcenia),
- b) miejsca zamieszkania (miasto, wieś),
- c) doświadczenia zawodowego (staż pracy, sekcje PKD) i czasu pozostawania bez pracy,

- d) płynności (napływ do rejestrów urzędów pracy oraz odpływ z rejestrów według przyczyn),
 - e) określonych ustawowo kategorii (w tym niepełnosprawni niepozostający w zatrudnieniu, pracownicy w wieku 45 lat i powyżej, cudzoziemcy z prawem do zasiłku).
- C. Wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej według sektorów własności i sekcji PKD oraz zawodów.
- D. Inne, m.in.: liczba umów zawartych z agencjami zatrudnienia; uczestnictwo w programach współfinansowanych z Europejskiego Funduszu Społecznego; liczba programów specjalnych oraz liczba bezrobotnych i poszukujących pracy uczestniczących w programach; stan środków Funduszu Pracy; zgłoszenia zwolnień i zwolnienia grupowe; aktywne działania na rzecz promocji zatrudnienia; przygotowanie zawodowe dorosłych, prace społecznie użyteczne, realizacja indywidualnego programu socjalnego; pomoc pracodawcom i przedsiębiorcom w zakresie wspierania rozwoju zawodowego pracowników.

Analizie zebranych danych poddano 22 wyselekcjonowane zawody. Okresem analizy objęto lata 2010-2012. O pominięciu lat wcześniejszych zdecydowały zmiany w Klasyfikacji Zawodów i Specjalności z 2010 r., które to, mimo istnienia klucza przejścia pomiędzy KZiS 2007 a KZiS 2010, nie pozwalają w praktyce na zapewnienie pełnej porównywalności danych.

Wykres 4.47. Zmiany ilościowe w napływie bezrobotnych i ofert pracy oraz w stanie bezrobocia i wolnych miejsc pracy dla grupy 22 zawodów za lata 2010-2012²⁸⁶



²⁸⁶ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Zawody deficytowe i nadwyżkowe oraz Zarejestrowani bezrobotni oraz oferty pracy według zawodów i specjalności za lata 2010-2012, <http://www.mpips.gov.pl/analizy-i-raporty/raporty-sprawozdania/rynek-pracy/> (dostęp dn. 13.08.2013 r.).

Na wykresie poniżej (Wykres 4.47) przedstawiono napływ bezrobotnych oraz ofert pracy w ciągu danego roku analizy oraz stan zarejestrowanych bezrobotnych oraz wolnych miejsc pracy na koniec każdego z lat poddanych analizie dla całej grupy 22 zawodów związanych z rachunkowością i audytem. Dodatkowo pokazano różnice między napływami oraz między stanami.

W każdym z trzech lat analizy wystąpiła nadwyżka napływu bezrobotnych nad napływem ofert pracy oraz deficyt miejsc pracy na koniec roku, przy czym szczególnie dynamiczne zmiany nastąpiły w roku 2011. Jeśli jednak sytuacji księgowych/audytorów na rynku pracy za badany okres przyjrzymy się na tle zmian deficytowości/nadwyżkowości we wszystkich zawodach ogółem, to zauważymy, że kierunki i dynamika zmian deficytu były jednokierunkowe (Tabela 4.21).

Tabela 4.21. Porównanie dynamiki napływu bezrobotnych oraz ofert pracy dla grupy 22 zawodów oraz wszystkich zawodów ²⁸⁷

Wskaźnik	2011/2010		2012/2011	
	22 zawody	wszystkie	22 zawody	wszystkie
Dynamika napływu bezrobotnych	70%	61%	7%	2%
Dynamika napływu ofert pracy	52%	58%	30%	6%

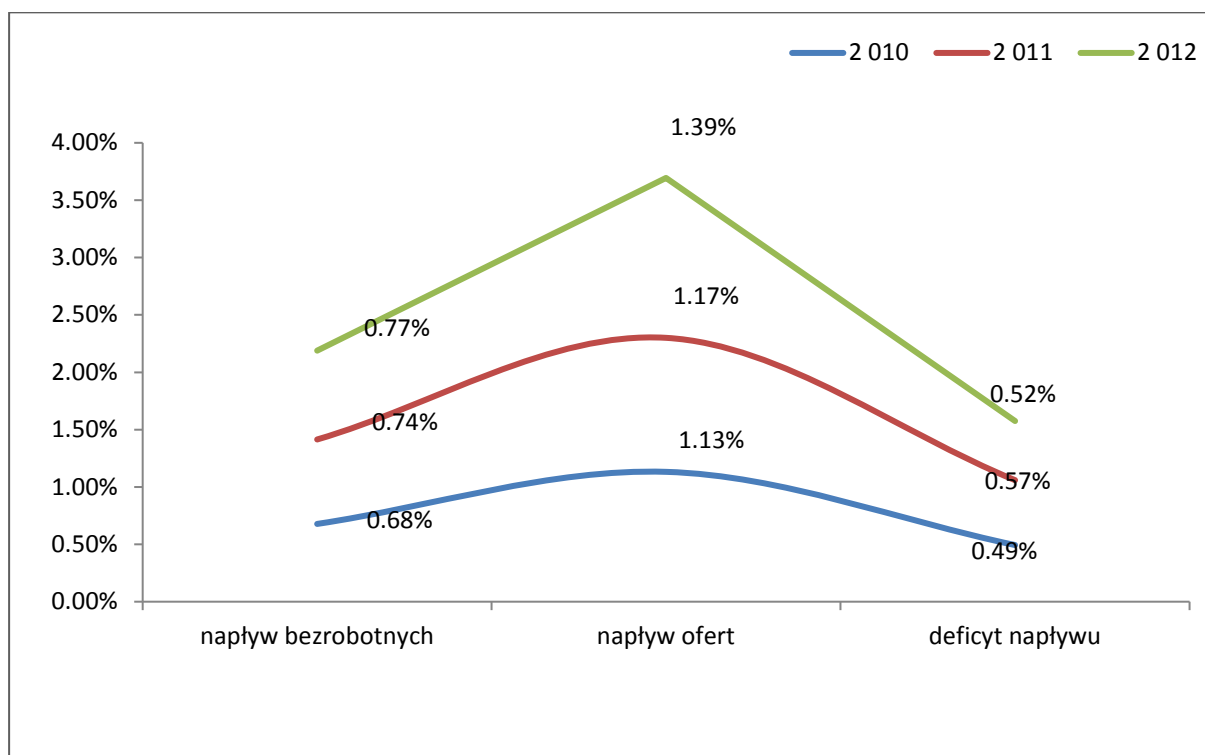
O ile dynamika napływu bezrobotnych w grupie badanych zawodów była o 9 punktów procentowych wyższa w każdym z badanych okresów, co należy uznać za negatywny symptom, to pozytywnie należy ocenić kształtowanie się dynamiki napływu ofert pracy w zawodach związanych z księgowością, która w 2012 r., w porównaniu do roku poprzedniego, wyniosła 30% (w tym samym okresie dynamika napływu ofert pracy dla wszystkich zawodów wyniosła zaledwie 6%).

Udział napływu ofert pracy i bezrobotnych badanej grupy zawodów w napływie wszystkich zawodów przedstawia Wykres 4.48. Należy jednak mieć na uwadze, że udział badanej grupy 22 zawodów w ilości wszystkich zawodów wykazanych w sprawozdaniach MPiPS wynosił w latach 2011 i 2012 0,85% (sprawozdanie objęło 2595 zawodów/specjalności), a w roku 2010 0,92% (sprawozdanie objęło 2382 zawody/specjalności) oraz, że jest to porównanie tylko ilości zawodów, a nie ilości osób potencjalnie mogących wykonywać dany zawód).

W dalszej części zostanie przeprowadzona analiza napływu bezrobotnych i ofert pracy oddzielnie dla każdego z 22 zawodów. Dane te zebrano w poniższej tabeli (Tabela 4.22).

²⁸⁷ *Ibid.*

Wykres 4.48. Udział napływu ofert pracy, bezrobotnych i deficytu napływu grupy 22 badanych zawodów we wszystkich zawodach za lata 2010-2012²⁸⁸



W powyższej tabeli najbardziej nadwyżkowe zawody (dla których była największa przewaga napływu bezrobotnych nad ofertami pracy) zaznaczono kolorem czerwonym i były to: specjalista ds. rachunkowości, specjalista ds. finansów, księgowy i asystent ds. księgowości. W przypadku 7 zawodów przynajmniej w jednym z analizowanych lat pojawił się deficyt (nadwyżka ofert pracy nad napływem bezrobotnych): główny księgowy, specjalista ds. kontorlingu, specjalista ds. rachunkowości podatkowej, audytor, urzędnicy podatkowi i fakturzystka. Najbardziej deficytowym zawodem w badanym okresie okazał się zawód urzędnika podatkowego.

Oprócz analizy strumieni, poddano także pod ocenę dane statyczne o liczbie bezrobotnych księgowych/audytorów i ofert pracy na koniec każdego z badanych lat. Dane przedstawia Tabela 4.23. Przedstawiono także udział danego zawodu w 22 zawodach związanych z rachunkowością w liczbie wolnych miejsc pracy. Okazało się, że największy udział miały zawody głównego księgowego, asystenta ds. księgowości i księgowego (oznaczone w tabeli kolorem żółtym). Największy stan bezrobocia utrzymywał się dla zawodu księgowy, jednocześnie przy największej ilości wolnych miejsc pracy dla tego zawodu. Podobna sytuacja (jednoczesne występowanie wysokiego stanu ilości bezrobotnych i ilości wolnych miejsc pracy) dotyczy zawodu asystent ds. księgowości, fakturzystka i główny księgowy.

²⁸⁸ *Ibid.*

Tabela 4.22. Napływ bezrobotnych i ofert pracy dla zawodów księgowych za lata 2010-2012^{289,*}

	Kod	Nazwa zawodu	Napływ bezrobotnych			Dynamika napływu bezrobotnych		Napływ ofert			Dynamika napływu ofert		Deficyt/nadwyżka ofert nad napływem bezrobotnych		
			2010	2011	2012	2011/ 2010	2012/ 2011	2010	2011	2012	2011/ 2010	2012/ 2011	2010	2011	2012
1	112006	Dyrektor finansowy	16	80	90	400%	13%	14	20	27	43%	35%	-2	-60	-63
2	121101	Główny księgowy	111	332	401	199%	21%	131	468	365	257%	-22%	20	136	-36
3	121102	Kierownik biura rachunkowego	3	7	4	133%	-43%	1	1	2	0%	100%	-2	-6	-2
4	121103	Kierownik działu finans.	35	108	96	209%	-11%	24	61	60	154%	-2%	-11	-47	-36
5	134904	Kierownik firmy audytor.	(-)	0	0	-	-	(-)	0	0	-	-	-	0	0
6	241101	Biegły rewident	4	15	14	275%	-7%	4	2	1	-50%	-50%	0	-13	-13
7	241102	Specjalista ds. kontrolingu	37	56	97	51%	73%	30	67	90	123%	34%	-7	11	-7
8	241103	Specjalista ds. rachunkowości	1 774	2 717	3 055	53%	12%	185	282	342	52%	21%	-1 589	-2 435	-2 713
9	241104	Specjalista ds. rach. inwest.	10	29	34	190%	17%	2	17	22	750%	29%	-8	-12	-12
10	241105	Specjalista ds. rach. podatk.	14	71	90	407%	27%	12	26	29	117%	12%	2	45	61
11	241106	Specjalista ds. rach. zarządczej	55	148	180	169%	22%	3	15	8	400%	-47%	-52	-133	-172

²⁸⁹ *Ibid.*

	Kod	Nazwa zawodu	Napływ bezrobotnych			Dynamika napływu bezrobotnych		Napływ ofert			Dynamika napływu ofert		Deficyt/nadwyżka ofert nad napływem bezrobotnych		
			2010	2011	2012	2011/ 2010	2012/ 2011	2010	2011	2012	2011/ 2010	2012/ 2011	2010	2011	2012
12	241204	Doradca podatkowy	55	66	101	20%	53%	50	20	24	-60%	20%	-5	-46	-77
13	241306	Specjalista ds.finansów	2 139	3 293	3 616	54%	10%	209	336	287	61%	-15%	-1 930	-2 957	-3 329
14	242204	Audytors	41	75	95	83%	27%	29	152	138	424%	-9%	-12	77	43
15	331301	Księgowy	4 302	7 677	8 125	78%	6%	2 714	4 011	4 697	48%	17%	-1 588	-3 666	-3 428
16	335201	Kontroler rozliczeń podatk	11	22	19	100%	-14%	5	13	13	160%	0%	-6	-9	-6
17	335202	Rewident kontroli skarb.	6	13	13	117%	0%	1	3	0	200%	-100%	-5	-10	-13
18	335203	Urzędnik podatkowy	7	22	26	214%	18%	204	214	467	5%	118%	197	192	441
19	335290	Poz. urzędnicy ds. podatków	13	30	37	131%	23%	73	100	200	37%	100%	60	70	163
20	431101	Asystent ds. księgowości	1 691	2 739	2 665	62%	-3%	1 017	1 648	2 652	62%	61%	-674	-1 091	-13
21	431102	Fakturzystka	548	1 100	1 215	101%	10%	600	903	1 130	51%	25%	52	-197	-85
22	431103	Technik rachunkowości	232	478	557	106%	17%	132	209	309	58%	48%	-100	-269	-248
Razem			10 939	18 551	19 939	70%	7%	5 270	8 018	10 409	52%	30%	-5 660	-10 420	-9 545

* kolorem czerwonym zaznaczono najbardziej nadwyżkowe zawody (największa przewaga napływu bezrobotnych na ofertami pracy), a kolorem żółtym najbardziej deficytowe (nawiększa nadwyżka ofert pracy nad napływem bezrobotnych)

Tabela 4.23. Ilość bezrobotnych i ofert pracy dla zawodów księgowych na koniec roku (lata 2010-2012)^{290,*}

	Kod	Nazwa zawodu	Stan bezrobotnych			Dynamika stanu bezrobotnych		Ilość wolnych miejsc pracy			Dynamika ilości wolnych miejsc pracy		Udział zawodu w liczbie wolnych miejsc pracy w grupie 22 zawodów		
			2010	2011	2012	2011/2010	2012/2011	2010	2011	2012	2011/2010	2012/2011	2010	2011	2012
1	112006	Dyrektor finansowy	15	48	66	220%	38%	1	1	1	0%	0%	0%	0%	0%
2	121101	Główny księgowy	82	203	277	148%	36%	21	21	20	0%	-5%	10%	8%	5%
3	121102	Kierownik biura rachunkowego	3	5	3	67%	-40%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
4	121103	Kierownik działu finans.	25	64	63	156%	-2%	5	0	1	-100%	-	2%	0%	0%
5	134904	Kierownik firmy audytor.		0	0	-	-		0	0	-	-	0%	0%	0%
6	241101	Biegły rewident	7	9	7	29%	-22%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
7	241102	Specjalista ds. kontrolingu	27	35	50	30%	43%	7	4	2	-43%	-50%	3%	2%	0%
8	241103	Specjalista ds. rachunkowości	1559	1839	1919	18%	4%	1	5	11	400%	120%	0%	2%	3%
9	241104	Specjalista ds.. rach. inwestyc.	7	17	17	143%	0%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
10	241105	Specjalista ds. rach. podatk.	7	39	48	457%	23%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
11	241106	Specjalista ds.. rach. zarządczej	29	86	95	197%	10%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
12	241204	Doradca podatkowy	61	70	71	15%	1%	1	1	1	0%	0%	0%	0%	0%
13	241306	Specjalista ds finansów	2095	2268	2535	8%	12%	7	15	8	114%	-47%	3%	6%	2%
14	242204	Audytor	30	41	60	37%	46%	0	3	56	-	1767%	0%	1%	14%
15	331301	Księgowy	6412	6781	7241	6%	7%	111	190	247	71%	30%	52%	73%	62%

²⁹⁰ Ibid.

	Kod	Nazwa zawodu	Stan bezrobotnych			Dynamika stanu bezrobotnych		Ilość wolnych miejsc pracy			Dynamika ilości wolnych miejsc pracy		Udział zawodu w liczbie wolnych miejsc pracy w grupie 22 zawodów		
			2010	2011	2012	2011/2010	2012/2011	2010	2011	2012	2011/2010	2012/2011	2010	2011	2012
16	335201	Kontroler rozlicz. podatk	14	19	15	36%	-21%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
17	335202	Rewident kontroli skarb.	12	12	9	0%	-25%	0	0	0	-	-	0%	0%	0%
18	335203	Urzędnik podatkowy	4	14	21	250%	50%	6	0	9	-100%	-	3%	0%	2%
19	335290	Poz. urzędnicy ds podatków	11	19	24	73%	26%	19	0	0	-100%	-	9%	0%	0%
20	431101	Asystent ds. księgowości	2532	2507	2504	-1%	0%	17	17	26	0%	53%	8%	7%	6%
21	431102	Fakturzystka	616	788	930	28%	18%	19	2	17	-89%	750%	9%	1%	4%
22	431103	Technik rachunkowości	246	378	439	54%	16%	0	1	2	-	100%	0%	0%	0%
Razem			13794	15242	16394	10%	8%	215	260	401	21%	54%	100%	100%	100%

* kolorem żółtym zaznaczono te dane, na które zwrócono uwagę w tekście

MPiPS publikuje dane o stanie bezrobocia według zawodów w przekroju poszczególnych województw. Analiza danych za lata 2010-2012 wskazuje, że największy odsetek bezrobotnych z zawodów związanych z księgowością utrzymywał się w województwie mazowieckim (14-16% wszystkich bezrobotnych księgowych), śląskim (11-12%) i małopolskim (8-9%). W województwie lubuskim, opolskim, podlaskim, świętokrzyskim udział ten nie przekraczał 3% (Tabela 4.24). Właściwe wnioskowanie wymaga wieloczynnikowej analizy, w tym informacji o podaży pracy w zakresie badanych zawodów.

Tabela 4.24. Udział bezrobotnych księgowych/audytorów w poszczególnych województwach²⁹¹

rok	2010	2011	2012
dolnośląskie	8%	7%	7%
kujawsko-pomorskie	6%	6%	6%
lubelskie	6%	5%	5%
lubuskie	3%	3%	3%
łódzkie	6%	6%	7%
małopolskie	8%	9%	9%
mazowieckie	14%	15%	16%
opolskie	2%	3%	3%
podkarpackie	8%	8%	7%
podlaskie	3%	3%	3%
pomorskie	6%	6%	6%
śląskie	12%	11%	12%
świętokrzyskie	3%	3%	3%
warmińsko-mazurskie	4%	4%	4%
wielkopolskie	6%	6%	6%
zachodnio-pomorskie	4%	4%	4%
razem	100%	100%	100%

W kolejnej tabeli (Tabela 4.25) przedstawiono ilościowe ujęcie bezrobocia wśród księgowych/audytorów w poszczególnych województwach. Zebrane dane dotyczą roku 2012, ale analiza sprawozdań za dwa poprzednie lata wskazuje na podobne kształtowanie się ilości bezrobotnych w województwach.

²⁹¹ *Ibid.*

Tabela 4.25. Ilość bezrobotnych księgowych/audytorów w poszczególnych województwach w przekroju zawodów na koniec 2012 r.²⁹²

	Kod	Nazwa zawodu	Województwo																Polska
			dolnośląskie	kujawsko-pomorskie	lubelskie	lubuskie	łódzkie	małopolskie	mazowieckie	opolskie	podkarpackie	podlaskie	pomorskie	śląskie	świętokrzyskie	warmińsko-mazurskie	wielkopolskie	zachodnio-pomorskie	
1	112006	Dyrektor finansowy	3	3	2	0	1	2	32	0	3	0	8	8	1	2	1	0	66
2	121101	Główny księgowy	18	21	8	9	23	21	69	7	13	5	20	28	7	8	9	11	277
3	121102	Kierownik biura rachunk.	0	0	0	0	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
4	121103	Kierownik działu finans.	5	3	0	1	8	5	15	3	2	3	7	8	1	0	0	2	63
5	134904	Kierownik firmy audytor.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	241101	Biegły rewident	0	0	0	1	0	0	3	0	0	1	0	1	1	0	0	0	7
7	241102	Specjalista ds. kontrolingu	2	0	3	2	1	2	15	1	3	3	7	6	1	0	3	1	50
8	241103	Specjalista ds. rachunkowości	140	89	103	49	96	233	219	50	252	83	64	207	56	56	141	81	1 919

²⁹² Ibid.

	Kod	Nazwa zawodu	Województwo																Polska
			dolnośląskie	kujawsko-pomorskie	lubelskie	lubuskie	łódzkie	małopolskie	mazowieckie	opolskie	podkarpackie	podlaskie	pomorskie	śląskie	świętokrzyskie	warmińsko-mazurskie	wielkopolskie	zachodnio-pomorskie	
9	241104	Specjalista ds. rach. inwestyc.	1	0	0	0	0	6	4	0	1	0	2	1	2	0	0	0	17
10	241105	Specjalista ds. rach. podatk.	5	3	4	0	6	1	8	0	2	1	2	2	6	2	5	1	48
11	241106	Specjalista ds. rach. zarządcz.	5	5	6	1	10	10	5	3	13	0	4	15	2	5	10	1	95
12	241204	Doradca podatkowy	1	4	3	1	11	4	21	0	1	3	2	5	7	5	2	1	71
13	241306	Specjalista ds. finansów	174	105	144	46	167	190	430	61	161	80	175	324	117	61	208	92	2 535
14	242204	Audytor	4	0	5	1	2	2	21	2	0	3	2	9	1	2	3	3	60
15	331301	Księgowy	594	444	293	214	548	606	1 226	248	330	189	460	915	182	314	372	306	7 241
16	335201	Kontroler rozlicz. podatk.	3	0	0	0	2	1	2	0	0	0	1	3	0	2	1	0	15
17	335202	Rewident kontroli skarb.	1	0	0	1	0	2	1	0	0	0	1	2	0	0	1	0	9

	Kod	Nazwa zawodu	Województwo																Polska
			dolnośląskie	kujawsko-pomorskie	lubelskie	lubuskie	łódzkie	małopolskie	mazowieckie	opolskie	podkarpackie	podlaskie	pomorskie	śląskie	świętokrzyskie	warmińsko-mazurskie	wielkopolskie	zachodnio-pomorskie	
18	335203	Urzędnik podatkowy	0	3	1	0	3	0	4	0	1	1	4	1	0	0	2	1	21
19	335290	Poz. urzędnicy ds. podatków	0	0	0	1	0	2	7	0	3	1	2	4	1	2	1	0	24
20	431101	Asystent ds. księgowości	170	200	150	64	118	244	321	31	285	78	177	265	60	108	116	117	2 504
21	431102	Fakturzystka	56	58	54	25	53	109	112	28	60	41	79	111	26	51	39	28	930
22	431103	Technik rachunkowości	11	37	40	7	23	19	87	6	19	6	45	40	5	28	50	16	439
Razem			1 193	975	816	423	1 073	1 459	2 604	440	1 149	498	1 062	1 955	476	646	964	661	16 394

Analizie poddano formularze zgłoszeniowe osoby bezrobotnej i poszukującej pracy oraz jednostek zgłaszających wolne miejsca pracy, na podstawie których tworzone są statystyki przez powiatowe urzędy pracy.

Jeśli chodzi o zgłoszenie oferty pracy przez pracodawcę, to formularz elektroniczny choć odsyła do Klasyfikacji Zawodów i Specjalności, nie zawiera zamkniętych list do wyboru uprawnień czy umiejętności (obok możliwości wyboru spośród proponowanych pozycji, pracodawca może również wypełnić je samodzielnie).

W formularzu elektronicznej rejestracji bezrobotnych oraz osób poszukujących pracy w obszarach zawod, uprawnienia i umiejętności przewidziano odpowiednie listy, których podsumowanie, w tym uwagi zawarto w tabeli poniżej (Tabela 4.26).

Tabela 4.26. Zakres wybranych informacji w formularzu elektronicznej rejestracji osoby bezrobotnej lub poszukującej pracy²⁹³

Zawód	Uprawnienia	Umiejętności
Ilość pozycji na liście ogółem		
2601	651	752
Ilość pozycji związanych z A&A		
Wszystkie poddane analizie w niniejszym badaniu	22, tj: 1. <u>Audytór wewnętrzny</u> 2. Certyfikat audytora wewnętrznego 3. <u>Certyfikat księgowy</u> 4. Certyfikat – specjalista ds. rachunkowości 5. Kadry i płace 6. Księgowość i kadry 7. Księgowość komputerowa 8. Księgowość w usługach hotelarskich i gastronomicznych 9. Kurs dla przyszłych księgowych z uwzględnieniem rozliczenia projektów 10. Kurs księgowość, kadry, płace z obsługą komputera i urządzeń biurowych 11. Przygotowanie do	25, tj.: 1. Analiza finansów przedsiębiorstwa 2. <u>Audytór wewnętrzny</u> 3. <u>Certyfikat księgowego</u> 4. Controlling kosztów i wyniku finansowego 5. Fakturowanie 6. Fakturowanie komputerowe 7. Finanse dla niefinansistów 8. Księgowanie 9. Księgowość komputerowa 10. Księgowość z obsługą programu płatnik i rachmistrz GT 11. Kurs – specjalista ds. rozliczeń finansowych 12. Kurs księgowości

²⁹³ Źródło: Opracowanie własne na podst.: aplikacji systemu teleinformatycznego Syriusz, <https://www.praca.gov.pl/eurzad/index.eup?idJednostki=06630> (dostęp dn. 18.08.2013 r.).

Zawód	Uprawnienia	Umiejętności
	pełnienia funkcji głównego księgowego 12. Specjalista ds. kadrowo-płacowych 13. Studia podyplomowe rachunkowości finanse 14. Szkolenie- budżetowanie i kontrola wykonania budżetu 15. Szkolenie obsługa biurowa oraz kadrowo-finansowa małej firmy 16. Szkolenie rachunkowość komputerowa 17. Uprawnienia biegłego księgowego w zakresie budownictwa 18. Uprawnienia biegłego księgowego w zakresie handlu 19. Uprawnienia biegłego księgowego w zakresie przemysłu 20. Uprawnienia biegłego księgowego w zakresie rolnictwa 21. Uprawnienia do prowadzenia ksiąg rachunkowych 22. Uprawnienia samodzielna księgowa	13. Kurs księgowości z obsługą komputerowych programów księgowych 14. Kurs: przepisy podatkowe 15. Kurs z zakresu finansów 16. Obsługa kadrowo-płacowa firmy 17. Obsługa programu łatnik i Symphonia 18. Obsługa programu Comarch Optima 19. Obsługa programu Gratyfikant GT i Płatnik 20. Obsługa programu Gratyfikant GT i Płatnik, Rachmistrz 21. Obsługa programu Rewizor 22. Podatek dochodowy PIT i CIT 23. Rachunkowość 24. Szkolenie – finanse dla niefinansistów 25. Ukończone szkolenie audyt i audytor wewnętrzny
Uwagi		
Możliwość zgłoszenia 3 zawodów, brany pod uwagę jest ostatnio wykonywany, chyba, że: 1) osoba dotychczas niepracująca – wyuczony; 2) osoba nie może wykonywać zawodu ostatnio wykonywanego np. z powodu utraty uprawnień lub udokumentowanego pogorszenia stanu	Katalog otwarty, ale możliwość wprowadzenia do statystyki wymaga potwierdzenia kwalifikacji odpowiednim dokumentem (weryfikacja przez pracownika urzędu pracy).	Katalog otwarty, możliwość dowolnego dopisywania przez bezrobotnego/poszukującego pracy dodatkowych umiejętności.
	Listy są niespójne, brak jednolitej metodologii przygotowania (np. szkolenie/ukończone szkolenie); brak wydzielenia bardziej jednorodnych grup uprawnień i umiejętności; powtarzanie się niektórych kwalifikacji zarówno w uprawnieniach jak i umiejętnościach (podkreślenia).	

Zawód	Uprawnienia	Umiejętności
zdrowia. W KZiS znajduje się 2366 zawodów i nie jest jasne dlaczego na liście rekordów formularza umieszczono o 235 zawodów mniej.	Powodem niedociągnięć może być fakt tworzenia list od 1997 r.; Obecnie w zaawansowanych pracach legislacyjnych jest nowelizacja ustawy o promocji zatrudnienia, w której przewidziano nową metodologię zbierania informacji przez urzędy pracy.	

Należy podkreślić, że analiza bezrobocia i ofert pracy na podstawie tylko danych pochodzących z urzędów pracy nie przedstawia rzeczywistego stanu tych zjawisk. Wiadomym jest, że większość procesów związanych z poszukiwaniem pracy czy poszukiwaniem pracownika odbywa się z pominięciem urzędów pracy, a szczególnie jeśli chodzi o zawody związane z księgowością i audytem, gdzie zaufanie i opinia osób polecających oraz otoczenia odgrywają bardzo ważną rolę. Niemały udział w skojarzaniu popytu i podaży na pracę księgowych/audytorów odgrywają organizacje zawodowe (KIBR, KRDP, SKwP), agencje pośrednictwa pracy oraz specjalistyczne portale internetowe (np.: www.pracuj.pl, www.nuzle.pl, www.praca.pl, www.inforpraca.pl).

Dla przykładu, na portalu www.inforpraca.pl na dzień 20.08.2013 r. (11.00 am) zmieszczono 928 ofert pracy na stanowiska księgowy/audytor, przy czym najwięcej z Krakowa (392), Warszawy (117), Poznania (108) i Wrocławia (59). Znakomita większość ofert dotyczyła pełnego etatu (824). Na ten sam dzień na portalu www.praca.pl w obszarze zawodowym księgowość/audyt/podatki zamieszczono 349 ofert pracy, najwięcej w województwie małopolskim (133), mazowieckim (66), śląskim (57) i wielkopolskim (55). Z kolei na portalu www.pracuj.pl w kategoriach audyt/podatki i księgowość zgłoszono 1200 miejsc pracy, także najwięcej w woj. małopolskim, mazowieckim, wielkopolskim, a jeśli chodzi o stanowiska, to najwięcej poszukiwano specjalistów (923), kierowników (125) i asystentów (108), a najmniej praktykantów/stażystów (36) i dyrektorów/prezesów (8). Portal www.gazetapraca.pl zarejestrował na samo stanowisko księgowy 429 zgłoszeń pracy i także dominowały zgłoszenia z województwa małopolskiego (150), mazowieckiego (82) i śląskiego (51). Powyższe dane ilościowe nie mogą być sumowane, gdyż zgłoszenia ofert powtarzają się.

Reasumując, należy stwierdzić, że najwięcej ofert pracy pochodzi z województw mazowieckiego, małopolskiego, śląskiego, dolnośląskiego i wielkopolskiego oraz że oferty skupiają się w dużych miastach, jak: Warszawa, Kraków, Wrocław, Poznań czy Katowice. Do podobnych wniosków doprowadza analiza zawartości stron internetowych firm zajmujących się pośrednictwem pracy.

Na rynku najczęściej poszukiwani są pracownicy z kilkuletnim doświadczeniem, ale nie brakuje także ofert praktyk i staży dla absolwentów kierunków związanych z rachunkowością. Należy się spodziewać, że za 1 rok - 2 lata biura szukające pracowników

będą zasypywane aplikacjami „świeżo upieczonych” specjalistów z zakresu A&A. Jak wynika z podsumowania rekrutacji 2012/2013 Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego na kierunek Finanse i rachunkowość wpłynęło 17642 zgłoszeń od kandydatów, którzy ubiegali się o przyjęcie na studia pierwszego stopnia i jednolite magisterskie (rok wcześniej 19998 zgłoszeń). Jest to 9. miejsce wśród wszystkich kierunków studiów tej rekrutacji (rok wcześniej 7.), a wzrost popularności kierunku Finanse i rachunkowość w porównaniu z rokiem 2007/2008 (10804) sięgnął 63%, przy czym największy, skokowy wzrost nastąpił między rokiem akademickim 2007/2008 a 2008/2009 (wzrost o 63,5%). Rekrutacja na kierunek Finanse i rachunkowość w roku akademickim 2012/2013 stanowiła 3,2% wszystkich przyjętych studentów (549 443 osób), a rok wcześniej 3,6%. O popularności kierunku świadczy liczba zgłoszeń na jedno miejsce - 11,9 kandydatów (6. miejsce), a rok wcześniej 3,6 kandydatów.²⁹⁴

4.8. Wnioski

Analiza rynku pracy zawodów A&A wykazała, że przeprowadzenie wiarygodnej analizy ilościowej i jakościowej zarówno popytu, jak i podaży pracy w tym obszarze, przy obecnych możliwościach pozyskiwania danych jest niezwykle trudne. Wynika to z jednej strony z faktu, że pracę na stanowisku związanym z rachunkowością mogą wykonywać osoby niekoniecznie wykształcone w tym kierunku, a z drugiej przyczyną tego stanu rzeczy jest niejednorodność, a zarazem szerokość rynku A&A. Niejednorodność związana jest z tym, że miejscem pracy księgowego/rachunkowca jest zarówno jednostka mała, jak i duża, działająca w każdej branży i formie prawnej, publiczna i prywatna. Dodatkowo usługi księgowe mogą być przez jednostki outsorcingowane, wówczas istotnie zmienia się rodzaj zatrudnienia osób zaangażowanych w świadczenie tego typu usług.

Wykonywanie pracy księgowego w Polsce, poza nielicznymi wyjątkami (np. biegły rewident, doradca podatkowy) nie jest zdeterminowane koniecznością przynależności do organizacji zawodowej, co uniemożliwia proste zdobycie informacji na temat liczebności księgowych/rachunkowców. Niemniej jednak, na podstawie zebranych danych, można w przybliżeniu określić liczbę osób legitymujących się najwyższym poziomem kwalifikacji zawodowych związanych z rachunkowością. Zaliczymy do nich bowiem biegłych rewidentów (ok. 7,1 tys. osób, w tym ok. 3,6 tys. deklarujących czynne wykonywanie zawodu), doradców podatkowych (niemal 9 tys., w tym ok. 7,8 tys. czynnie wykonujących zawód), dyplomowanych księgowych (51 osób – bez biegłych rewidentów), osoby z certyfikatem ACCA (ponad 1,2 tys.) i CIMA (ok. 2 tys., ale łącznie ze studentami). Daje to grupę ok. 19,3 tys. osób o najwyższych, potwierdzonych certyfikatem/dyplomem kwalifikacjach, w tym ok. 14,6 osób czynnie wykonujących zawód.

²⁹⁴ <http://www.nauka.gov.pl/aktualnosci-ministerstwo/informatyka-najszybciej-rozwijajacym-sie-kierunkiem-studiow.html> (dostęp dn. 20.08.2013 r.).

Niestety nie są dostępne informacje na temat liczby osób, które jednocześnie legitymują się różnymi certyfikacjami/kwalifikacjami (np. nie wiadomo ile osób jest jednocześnie dyplomowanym księgowym i doradcą podatkowym albo ma certyfikat ACCA, czy jakkolwiek inny i jest biegłym rewidentem) stąd liczebność 19,3 tys. może być zawyżona. Przy czym należy pamiętać o tej grupie osób, którzy piastują stanowiska głównych księgowych (według szacunków ok. 55 tys.) czy dyrektorów finansowych (według szacunków ok. 11 tys.), a ich niejednokrotnie bardzo wysokie kwalifikacje wynikają z wieloletniego doświadczenia i własnej pracy i nie są potwierdzone żadnymi istotnymi certyfikatami.

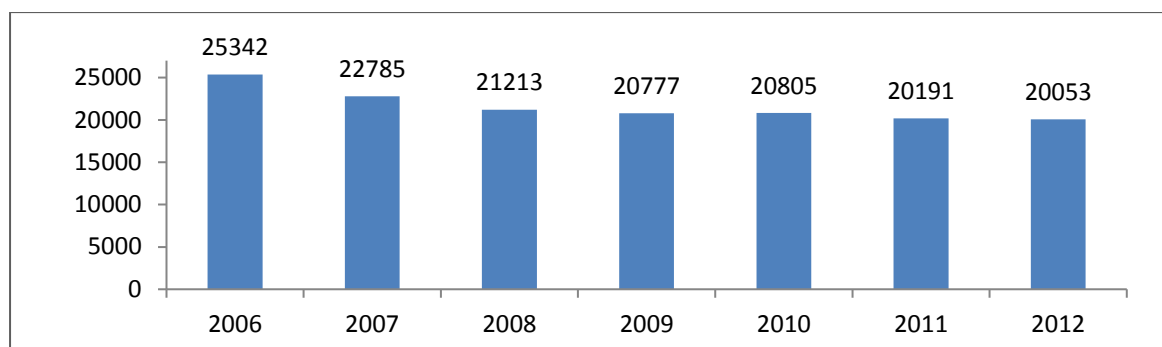
Kolejną grupę fachowców w omawianej dziedzinie stanowią osoby legitymujące się certyfikatem usługowego prowadzenia ksiąg wydawanym przez Ministra Finansów (ponad 94,4 tys. osób, przy czym nie wiadomo w jaki sposób, i czy w ogóle certyfikaty te są wykorzystywane w pracy zawodowej). Doświadczenia dydaktyczne i praktyczne badaczy pozwalają wysnuć wniosek, że nie zawsze osoby z certyfikatem reprezentują bardzo wysoki poziom profesjonalizmu zawodowego.

O potencjale podaży pracy o wysokich standardach świadczą bez wątpienia osoby, które ukończyły III stopień certyfikacji SkwP (ok 12, 6 tys. wydanych certyfikatów głównego księgowego).

Ponadto mamy w Polsce już pokaźną rzeszę absolwentów wyższych uczelni o kierunku finanse i rachunkowość oraz z kierunków pokrewnych. Jednakże ludzi ci wykonują różnorodne prace, nie koniecznie związane z rynkiem A&A, nawet w szerokim ujęciu, a ich liczebność może co najwyżej stanowić o potencjale rozwoju tego rynku.

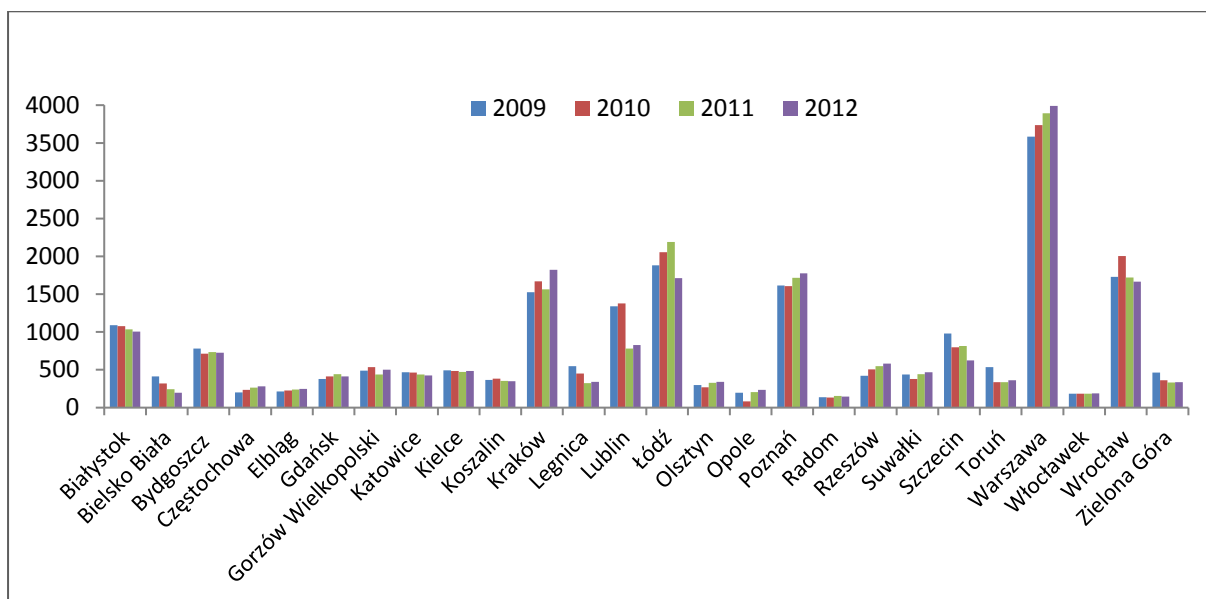
Niewątpliwie dużą część członków najstarszej w Polsce organizacji księgowych – Stowarzyszenia Księgowych w Polsce – można uznać za rdzeń/podstawę tworzącą środowisko księgowych. Wykres 4.49 przedstawia zmiany w liczbie członków zwyczajnych SKwP w ostatnich 6 latach. Dodatkowo na kolejnym wykresie (Wykres 4.50) zobrazowano liczbę członków SKwP w poszczególnych oddziałach terenowych za ostatnie 4 lata.

Wykres 4.49. Liczba członków zwyczajnych SKwP w latach 2006 -2012 (stany na 31 grudnia)²⁹⁵



²⁹⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst. danych otrzymanych z SKwP.

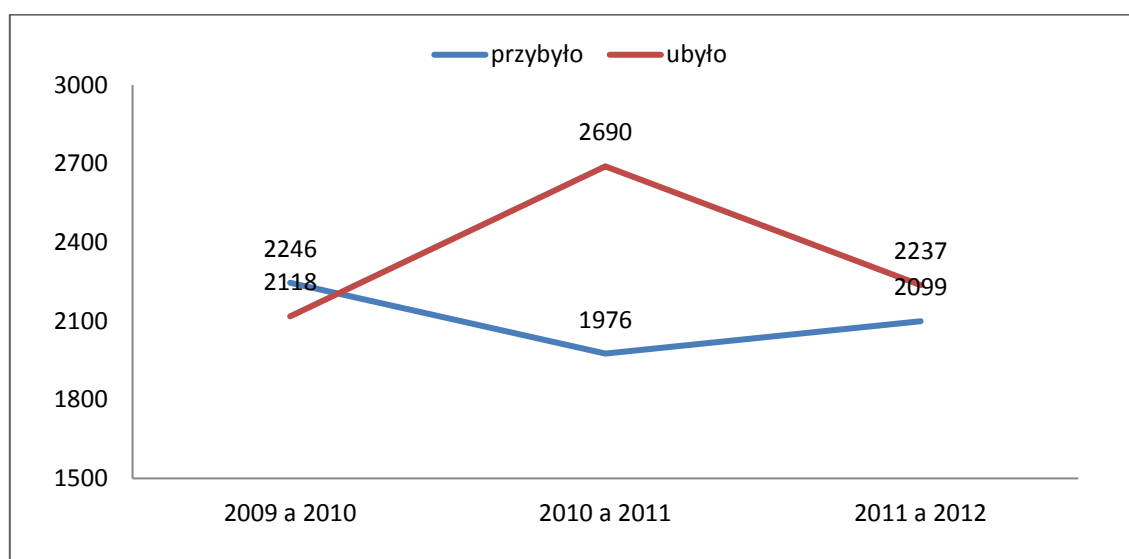
Wykres 4.50. Liczba członków zwyczajnych SKwP w poszczególnych oddziałach terenowych w latach 2009 -2012 (stany na 31 grudnia)²⁹⁶



Liczba członków SKwP wykazuje dość dużą stabilność – od czterech lata ok. 20 tys. osób ma status członka zwyczajnego, a najliczniejszym jest oddział warszawski.

Należy zauważyć (Wykres 4.51), że liczba ta nie wynika z tzw. „stanu zastanego”, ale zauważalny jest zarówno odpływ dotychczasowych, jak i napływ nowych członków.

Wykres 4.51. Liczba członków zwyczajnych SKwP napływających i odpływających w latach 2009-2012²⁹⁷



²⁹⁶ Ibid.

²⁹⁷ Ibid.

Trzeba także w tym przypadku pamiętać, że przynależność do organizacji zawodowej księgowych w Polsce nie jest obowiązkowa, a członkowie SKwP, to zarówno szeregowi księgowi, specjaliści rachunkowości, jak też biegli rewidenci, czy doradcy podatkowi. Nie można więc prosto o liczbę członków SKwP zwiększyć podane wyżej wielkości w celu otrzymania ilości osób czynnie zaangażowanych w obszarze A&A, gdyż liczba ta byłaby nieprawdziwa (liczby te należy traktować jak zbiory nakładające się).

Rozwój rynku usług A&A oraz zapotrzebowanie na zawody/specjalności związane z tymi usługami zależy od popytu na nie, a ten jest w głównej mierze zdeterminowany ilością jednostek prowadzących działalność gospodarczą, w tym prowadzących księgi rachunkowe (ale także uproszczone ewidencje) w Polsce, a ponadto ilością i wielkością centrów outsourcingowych, w których klientami mogą być jednostki/organizacje nie prowadzące działalności w Polsce. Istotny udział w tworzeniu miejsc pracy dla księgowych/audytorów mają gminy, powiaty, województwa i ich związki, a także państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki i zakłady budżetowe czy fundusze celowe. Jednak ilość tej grupy podmiotów rachunkowości jest stabilna i nie podlega istotnym zmianom. Zauważalny jest natomiast systematyczny wzrost firm zajmujących się działalnością finansowo-księgową i doradztwem podatkowym. (zarejestrowanych pod kodem 69.20 PKD), przy czym dynamika tego wzrostu słabnie (zob. podrozdział 4.1.).

Spodziewany jest dalszy dynamiczny wzrost zatrudnienia w sektorze usług outsourcingowych, głównie w centrach BPO/SSC i zmniejszanie dynamiki zatrudnienia w tradycyjnie rozumianych działach księgowości firm/instytucji. Sektor usług biznesowych jest obecnie najintensywniej poszukującą pracowników branżą na polskim rynku: „w żadnej innej gałęzi gospodarki nie ma tak wielu ofert pracy, zarówno dla osób rozpoczynających karierę, jak i specjalistów”²⁹⁸. Inwestycje zagraniczne w tym sektorze stanowią również najliczniejszą grupę spośród wszystkich inwestycji zagranicznych. Napływają zarówno nowe inwestycje, jak i rozszerza się działalność centrów dotychczas działających w Polsce.

Nie jest natomiast do końca możliwe określenie zapotrzebowania na pracowników sektora BPO/SSC w poszczególnych ośrodkach i regionach Polski, bo choć kilka z lokalizacji wyraźnie dominuje na tle innych (co wykazała analiza przeprowadzona w punkcie 6.5.3) sektor wyróżnia łatwość zmiany lokalizacji i względnie niskie bariery wejścia dla nowych podmiotów. Na tle przeprowadzonej analizy, w ocenie badaczy, decydujące dla nowych lokalizacji centrów BPO/SSC (w tym świadczących usługi księgowe) są następujące czynniki: dostępność kadr ze znajomością preferowanych języków obcych, dostępność nieruchomości i innej infrastruktury, otwartość władz samorządowych oraz inne udogodnienia (np. w postaci specjalnych stref ekonomicznych). Wydaje się, że nie jest już decydującą kwestią lokalizacja w pobliżu dużych ośrodków akademickich, gdyż niezbędne do pracy kompetencje pracownicy zdobywać mogą w formie nieformalnego wykształcenia (niekoniecznie w postaci

²⁹⁸ Słowa M. Jasińskiej, dyrektora w Hays Specialist Recruitment, Tysiące etatów czekają na chętnych, „Rzeczpospolita” z dn. 16.09.2013, s. B7.

studiów wyższych), często także oferowanego przez same centra (np. w postaci szkoleń i staży zagranicznych w kraju rodzimym inwestora lub w innym oddziale danej firmy). Z drugiej strony dostęp do uczelni wyższych idący w parze z możliwościami podejmowania suwerennych decyzji w zakresie programów kształcenia przez władze uczelni, dają szansę na przygotowanie oferty studiów podyplomowych i szkoleń dla obecnych i potencjalnych pracowników centrów BPO/SSC.

Zwiększenie popytu na usługi A&A nastąpi niewątpliwie w momencie wprowadzenia, zapowiadanej od wielu lat, reformy opodatkowania działalności rolniczej. Przychody z działalności rolniczej (za wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej) są obecnie wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym. Według różnych zapowiedzi najmniejsze gospodarstwa o powierzchni do 6 ha opodatkowane będą ryczałtem, a dla większych pojawi się potrzeba prowadzenia jakiegoś rodzaju ewidencji rachunkowej. Resort rolnictwa przewiduje możliwość wyboru formy opodatkowania (ryczałt lub opodatkowanie na zasadach ogólnych na podstawie ksiąg rachunkowych lub KPiR)²⁹⁹. Ilość gospodarstw rolnych w Polsce wynosi 1 543 540, w tym o powierzchni do 5 ha 780 443³⁰⁰, więc potencjalnie, jako nowe podmioty opodatkowania pojawi się ok. 700 tys. gospodarstw.

²⁹⁹ Zob. m.in.: <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/139811,Podatek-dochodowy-dla-rolnikow-w-2014r.html#ixzz2d5bqa7Bm> (dostęp dn. 26.08.2013 r.).

³⁰⁰ Gospodarstwa rolne wg grup obszarowych użytków rolnych, BDL, <http://www.stat.gov.pl/bdl> (dostęp dn. 26.08.2013 r.).

5. NOWE TRENDY I KIERUNKI ZMIAN NA RYNKU ZAWODÓW A&A

5.1. Rynek pracy zawodów A&A a kierunki polityki państwa

Strategia Lizbońska była przyjętym w marcu 2000 r. przez Radę Europejską planem rozwoju Unii Europejskiej. Plan ten zakładał przekształcenie do 2010 r. UE w najbardziej dynamiczną i konkurencyjną, opartą na wiedzy oraz zdolną do zrównoważonego wzrostu gospodarczego gospodarkę w świecie, zdolną do stworzenia nowych i lepszych miejsc pracy, zapewnienia większej spójności społecznej z poszanowaniem środowiska.

Strategia Lizbońska odnosiła się do działań podejmowanych na trzech wzajemnie powiązanych płaszczyznach: gospodarczej, społecznej i ochrony środowiska. U jej podstaw leżało przekonanie, że aby polepszyć standard życia oraz utrzymać szczególny model społeczny w Unii Europejskiej, należy zwiększyć swoją produktywność i konkurencyjność w warunkach coraz silniejszej światowej konkurencji, zmian technologicznych i starzenia się społeczeństw.

Na podstawie Strategii Lizbońskiej podejmowano następujące działania dotyczące:

- szybkiego przechodzenia do gospodarki opartej na wiedzy, w tym rozwój społeczeństwa informacyjnego, badań i innowacji oraz kształcenie odpowiednich kwalifikacji i umiejętności;
- liberalizacji i integracji nie objętych przez wspólny rynek rynków i sektorów, tj.: telekomunikacji, energetyki, transportu, poczty, a także usług finansowych oraz całości rynku usług;
- rozwoju przedsiębiorczości, któremu miała służyć deregulacja i lepsze wsparcie ze strony administracji poprzez likwidowanie likwidacja barier administracyjno-prawnych, łatwiejszy dostęp do kapitału i technologii, ograniczanie zakłócającej konkurencję pomocy publicznej oraz tworzenie równego pola konkurencji;
- wzrostu zatrudnienia i zmian modelu społecznego poprzez wzrost aktywności zawodowej, uelastycznienie rynku pracy, poprawy edukacji, unowocześnienia systemu zabezpieczeń społecznych oraz ograniczania biedy i wykluczenia społecznego;
- dbałości o trwałe fundamenty rozwoju i środowisko naturalne wpływające na ograniczanie zmian klimatycznych oraz zachowanie zasobów naturalnych.

W obszarze działań na rzecz europejskiego rynku pracy skoncentrowano się na reformie instrumentów kreujących podaż na rynku pracy, poprawie konkurencyjności europejskiej

siły roboczej i modernizacji systemu zabezpieczeń społecznych oraz reformie instrumentów kreujących popyt na rynku pracy, w tym likwidacji barier administracyjnych, ułatwianiu tworzenia małych i średnich przedsiębiorstw oraz stworzeniu środowiska administracyjnego i prawnego, które sprzyjałoby tworzeniu przedsiębiorstw i prowadzeniu działalności gospodarczej.

Na poziomie narodowym rolą Komisji Europejskiej było wspomaganie realizacji Strategii Lizbońskiej poprzez benchmarking, pomoc finansową z budżetu UE, promocję dialogu społecznego oraz dzielenie się dobrymi praktykami.

W 2004 roku Rada Europejska wraz z Komisją Europejską zdecydowały o przeprowadzeniu śródkresowego przeglądu założeń Strategii Lizbońskiej³⁰¹. Miał on być odpowiedzią na dotychczasowe niewystarczające efekty wdrażania jej celów. Po dokonaniu oceny poczynionych postępów w zakresie realizacji celów Strategii Lizbońskiej Komisja Europejska uznała, że Europa jest daleka od potencjału, jaki zakładała strategia lizbońska, a poczyniony dotychczas postęp jest zbyt mały zarówno na poziomie europejskim, jak i na poziomach krajowych. Wobec tego państwa UE zostały zobligowane do przygotowania Krajowych Programów Reform (KPR), tj. programów realizacji celów Strategii na poziomie narodowym. Zawężono również listę celów Strategii do dwóch głównych: osiągnięcia zrównoważonego wzrostu gospodarczego oraz trwałego wzrostu zatrudnienia. Aby je osiągnąć każde z państw członkowskich, po przygotowaniu KPR, miało stworzyć odpowiednie warunki umożliwiające efektywną realizację założeń Strategii Lizbońskiej poprzez wprowadzenie szeregu instrumentów legislacyjno-instytucjonalnych³⁰².

W odniesieniu do Polski za najważniejsze działania prowadzące do pomyślnego spełnienia założeń odnowionej Strategii Lizbońskiej uznano³⁰³:

- reformę sektora badań publicznych, która miała pozwolić na zwiększenie efektywności inwestycji w wiedzę i innowacje oraz na podniesienie jakości B+R,
- stworzenie przyjaznego otoczenia instytucjonalno-legislacyjnego i finansowego dla dynamicznego rozwoju przedsiębiorczości oraz zwiększenia potencjału konkurencyjności i generowania innowacji zwłaszcza przez MŚP,
- stworzenie nowoczesnego systemu transportowego i energetycznego stanowiącego spójny element europejskich sieci infrastrukturalnych,
- modernizację systemów edukacji i kształcenia zawodowego, tak aby systemy te były zdolne do antycypacyjnej i elastycznej adaptacji do zmieniających się potrzeb i podaży

³⁰¹ <http://www.strategializbonska.pl/skutki-strategii-lizbonskiej.html> (dostęp dn. 04.10.2013 r.).

³⁰² http://www.mrr.gov.pl/rozwój_regionalny/Polityka_spojnosci/Polityka_spojnosci_2007_2013/Negocjacje/Strony/Strategia_Lizbonska_mozliwosci_realizacji_w_ramach_ps.aspx (dostęp dn. 04.10.2013 r.).

³⁰³ http://www.mrr.gov.pl/aktualnosci/polityka_rozwoju/Strony/Strategia_Lizbonska_mozliwosci_realizacji_w_ramach_ps.aspx?N=T (dostęp dn. 02.10.2013 r.).

na rynku pracy oraz, aby przyczyniły się do zwiększenia udziału osób dorosłych w kształceniu przez całe życie,

- reformę publicznych służb zatrudnienia, której efektem końcowym będzie wdrożenie efektywnych instrumentów aktywnej polityki rynku pracy, ukierunkowanych na bezrobotnych, szczególnie wśród młodzieży i osób starszych.

Niestety kryzys finansowy, który dał o sobie znać w 2007 r. odsłonił strukturalne słabości europejskiej gospodarki. W związku z koniecznością wprowadzenia zmian, w czerwcu 2010 r. Rada Europejska przyjęła nową Strategię na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającemu włączeniu społecznemu – „Europa 2020 - Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu”. Jest ona długookresowym programem rozwoju społeczno-gospodarczego Unii Europejskiej zastępującym zmodyfikowaną Strategię Lizbońską. Strategia ta ma na celu przyspieszenie wyjścia z kryzysu gospodarczego i zapobieżenie podobnemu kryzysowi w przyszłości, a także stworzenie podstaw zrównoważonego rozwoju, który sprzyja gospodarce opartej na wiedzy i innowacji, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej. Jednym z założeń Strategii jest również ulepszenie istniejącego w Europie modelu socjalnego, a przede wszystkim zapobieganie wyłączeniu społecznemu poprzez zwiększenie zatrudnienia i walkę z ubóstwem³⁰⁴.

W celu osiągnięcia powyższych założeń zaproponowano trzy podstawowe, wzajemnie wzmacniające się **priorytety**:

- **wzrost inteligentny** (*smart growth*), czyli rozwój oparty na wiedzy i innowacjach,
- **wzrost zrównoważony** (*sustainable growth*), czyli transformację w kierunku gospodarki niskoemisyjnej, konkurencyjnej i efektywnie korzystającej z zasobów,
- **wzrost sprzyjający włączeniu społecznemu** (*inclusive growth*), czyli wspieranie gospodarki charakteryzującej się wysokim poziomem zatrudnienia i zapewniającej spójność gospodarczą, społeczną i terytorialną.

Komisja Europejska proponowała też wskaźniki umożliwiające monitorowanie postępów w realizacji wyżej wymienionych priorytetów za pomocą **pięciu nadrzędnych celów**, określonych na poziomie całej UE, w tym³⁰⁵:

- wzrost zatrudnienia (wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 20-64 lat na poziomie 75%, a dla Polski na poziomie 71%),
- podniesienie poziomu kompetencji obywateli (odsetek młodzieży niekontynuującej nauki na poziomie poniżej 10% w UE i na poziomie 4,5% w Polsce, odsetek osób z wykształceniem wyższym lub równoważnym wśród grupy wiekowej 30-34 lata na poziomie minimum 40% w UE i 45% w Polsce,

³⁰⁴ <http://www.mg.gov.pl/Bezpieczenstwo+gospodarcze/Strategia+Europa+2020> (dostęp dn. 05.10.2013 r.).

³⁰⁵ http://www.mg.gov.pl/files/upload/8418/EUROPA_PL.pdf (dostęp dn. 03.10.2013 r.).

- zmniejszenie poziomu ubóstwa (zmniejszenie w UE liczby osób zagrożonych ubóstwem o 20 mln, a w Polsce o 1,5 mln),
- poprawę warunków prowadzenia działalności badawczo–rozwojowej przeznaczając 3% PKB UE na inwestycje w badania i rozwój,
- zmniejszenie emisji gazów cieplarnianych o 20% w porównaniu z poziomem z 1990 r.; zwiększenie do 20% udziału energii odnawialnej w ogólnym zużyciu energii; dążenie do zwiększenia efektywności energetycznej o 20%.

Podstawowymi instrumentami realizacji celów strategii „Europa 2020” są opracowywane przez państwa członkowskie UE Krajowe Programy Reform oraz przygotowane przez KE inicjatywy przewodnie (*flagship initiatives*), realizowane na poziomie UE, państw członkowskich, władz regionalnych i lokalnych.

Omawiając strategię Europa 2020 należy także wspomnieć o Europejskiej Strategii Zatrudnienia (ESZ), powstałej w oparciu o strategię Europa 2020. Jest ona zbiorem naczelnych zasad i priorytetów ukierunkowujących działania Unii Europejskiej na określone cele w zakresie polityki zatrudnienia. Jej głównym celem jest zharmonizowanie narodowych polityk zatrudnienia państw członkowskich, jak również wyznaczanie kierunków rozwoju w zakresie zapobiegania i przeciwdziałania bezrobociu, rozwijania potencjału kadrowego oraz integracji społecznej rynku pracy. Inaczej mówiąc Europejska Strategia Zatrudnienia ma służyć stworzeniu większej liczby lepszej jakości stanowisk pracy w całej UE. Realizacja jej ma prowadzić także do budowania dialogu pomiędzy Komisją Europejską a państwami członkowskimi, partnerami społecznymi oraz innymi instytucjami europejskimi jak np. Parlament Europejski, Komitet Ekonomiczno-Społeczny, Komitet Regionów, itp.

Europejska Strategia Zatrudnienia jest oparta na rocznej analizie wzrostu gospodarczego, określającej priorytety UE na nadchodzący rok, aby pobudzać wzrost gospodarczy i tworzenie miejsc pracy. W oparciu o te priorytety rządy krajowe koordynują swoją politykę gospodarczą i fiskalną.

Każdego roku proces ten (wspierany przez prace Komitetu Zatrudnienia) obejmuje następujące etapy:

- Wytyczne dotyczące polityki zatrudnienia – wspólne priorytety i cele polityki zatrudnienia. Są one proponowane przez Komisję, uzgadniane przez rządy krajowe, a następnie przyjmowane przez Radę UE;
- Wspólne sprawozdanie o zatrudnieniu – oparte na: a) ocenie sytuacji w zakresie zatrudnienia w Europie, b) wdrażaniu wytycznych dotyczących polityki zatrudnienia, c) analizie projektu krajowych programów reform przez Komitet Zatrudnienia. Stanowi ono element rocznej analizy wzrostu gospodarczego. Jest publikowane przez Komisję, a przyjmowane przez Radę UE;

- Krajowe programy reform – przedkładane przez rządy krajowe i analizowane przez Komisję pod kątem zgodności ze strategią „Europa 2020”;
- Zalecenia dla poszczególnych krajów – wydawane przez Komisję i oparte na ocenie krajowych programów reform.

Model flexicurity składający się z czterech elementów, jest głównym narzędziem zwalczania długoterminowego bezrobocia i segmentacji rynków pracy. Elementami tymi są:

- Elastyczne i przewidywalne warunki umów (z perspektywy pracownika i pracodawcy, a także osób posiadających i nieposiadających stałego zatrudnienia) osiągnięte dzięki nowoczesnemu prawu pracy, układowi zbiorowemu i organizacji pracy;
- Kompleksowe strategie uczenia się przez całe życie, zapewniające stałą zdolność pracowników, szczególnie osób z najłabszych grup społecznych, do dostosowywania się i do bycia zatrudnionym;
- Skuteczna aktywna polityka rynku pracy, pomagająca w radzeniu sobie z szybkimi zmianami, umożliwiającą skrócenie okresów bezrobocia i ułatwiającą zmianę pracy;
- Nowoczesne systemy zabezpieczenia społecznego zapewniające odpowiednie wsparcie dochodów, sprzyjające zatrudnieniu i ułatwiające mobilność na rynku pracy. Chodzi tu o uwzględnienie szerokiego spektrum przepisów dotyczących zabezpieczenia społecznego (świadczenia dla bezrobotnych, emerytury, ochrona zdrowia), umożliwiających pogodzenie pracy z obowiązkami związanymi z życiem prywatnym i rodzinnym, takimi jak opieka nad dziećmi.

W ramach prac wdrażających strategię Europa 2020 Rada Ministrów przyjęła 25 kwietnia 2012 r. przygotowany w Ministerstwie Gospodarki *Krajowy Program Reform na rzecz realizacji strategii „Europa 2020”. Aktualizacja 2012/2013 (KPR 2012/2013)*. Dokument wskazuje najważniejsze działania na lata 2012-2013 wspierające inteligentny wzrost gospodarczy, konkurencyjność i zatrudnienie, łącząc cele unijne z priorytetami krajowymi.

Wśród zestawu działań przewidzianych do realizacji w 2012/2013 roku można wskazać między innymi takie, które pośrednio łączą się z rynkiem A&A³⁰⁶:

- wdrażanie polityki na rzecz uczenia się przez całe życie,
- wydłużenie aktywności zawodowej kobiet i mężczyzn,
- wyrównywanie szans na rynku pracy dla osób 50+,
- prowadzenie dalszych działań na rzecz poprawy sytuacji osób młodych na rynku pracy,
- przeprowadzenie zmian w systemie kształcenia ogólnego i szkolnictwa zawodowego w celu lepszego powiązania z potrzebami rynku pracy,

³⁰⁶ Krajowy Program Reform Europa 2020. Aktualizacja 2012/2013, s. 50-63, http://www.mg.gov.pl/files/upload/15964/PL_NATIONAL%20REFORM%20PROGRAMME%202012-2013.pdf (dostęp dn. 05.10.2013 r.).

- doskonalenie aktywnej polityki rynku pracy,
- aktywizacja społeczności lokalnej na obszarach wiejskich, w tym wsparcie tworzenia pozarolniczych miejsc pracy,
- polityka migracyjna odpowiadająca na potrzeby rynku pracy,
- przygotowanie Krajowych Ram Kwalifikacji, w tym Krajowego Rejestru Kwalifikacji w kształceniu i szkoleniu zawodowym oraz szkolnictwie wyższym.

W 25 września 2012 r. została przyjęta uchwałą Rady Ministrów Strategia Rozwoju Kraju 2020. Jednym z celów w obszarze konkurencyjnej gospodarki jest rozwój kapitału ludzkiego. Jego jakość bowiem jest jednym z głównych czynników decydujących o rozwoju i konkurencyjności kraju. Rozwój (ilościowy i jakościowy) kapitału ludzkiego warunkuje rozwój krajowego i lokalnych rynków pracy oraz wzrost produktywności pracowników, a w konsekwencji wzrost produkcji i usług, rozwój innowacji, podnoszenie produktywności gospodarki, a w efekcie tego wzrost poziomu i jakości życia wszystkich mieszkańców³⁰⁷.

Wiedza, kwalifikacje i umiejętności zawodowe są najważniejszymi cechami kapitału ludzkiego zwiększającymi jego zdolności do zatrudnienia. O poziomie kapitału ludzkiego decyduje w dużym stopniu jakość edukacji, w tym szkolnictwa wyższego i prowadzonych badań naukowych. Wiedza natomiast jest podstawowym czynnikiem rozwoju społeczeństwa, a tym samym państwa i gospodarki. Istotne jest zatem inwestowanie w szeroko rozumianą politykę edukacyjną i naukową, która charakteryzuje się najwyższą stopą zwrotu, mimo że jest odłożona w czasie.

Zgodnie z prognozami Europejskiego Centrum Rozwoju Kształcenia Zawodowego (CEDEFOP), do 2020 r. w Polsce będzie rosnąć zapotrzebowanie na pracowników wysokokwalifikowanych, przy jednoczesnym spadku popytu na pracę pracowników średnio- i niskokwalifikowanych. Dlatego też ważne jest upowszechnienie uczenia się dorosłych, szczególnie w ramach krótkich form kursowych i w pracy. W Polsce według CEDEFOP wskaźnik uczenia się przez całe życie jest na znacznie niższym poziomie niż średnio w UE. Stworzeniu spójnego systemu, w ramach którego realizowana będzie polityka rynku pracy oraz edukacji, towarzyszyć więc będzie rozwój uczenia się przez całe życie oraz uczenia się we wszystkich rolach życiowych³⁰⁸.

Strategia rozwoju kraju 2020 zakłada podjęcie działań umożliwiających start zawodowy młodych ludzi wchodzących na rynek pracy (wspieranie transferu edukacja - zatrudnienie, tak aby absolwenci maksymalnie szybko podejmowali pracę lub powracali do zatrudnienia) Wspierane będą jednocześnie działania zmierzające do poprawy jakości edukacji na poziomie wyższym, promowanie studiów pierwszego stopnia jako wystarczających do

³⁰⁷ Strategia rozwoju kraju 2020, MRR, Warszawa 2012, s. 100.

³⁰⁸ Ibidem, s. 101.

podjęcia i kontynuowania aktywności na rynku pracy oraz promowanie krótkich form kształcenia.

Ponadto strategia zakłada przeprowadzenie reform systemowych skutkujące wydłużeniem wieku emerytalnego oraz zrównanie wieku emerytalnego kobiet i mężczyzn. Towarzyszyć temu będzie promowanie pracowników starszych wśród pracodawców (ukazujące m.in. mocne strony pracownika starszego i przełamujące stereotypowe myślenie o nich) oraz rozwiązania systemowe wspierające zatrudnienie osób starszych. Wspierane będą także działania zmierzające do umożliwiania osobom w wieku 50+ zdobywanie nowej i uzupełnianie posiadanej już wiedzy w instytucjach edukacyjnych, w tym w instytucjach szkolnictwa wyższego, pozwalające na zatrzymanie osób starszych na rynku pracy. Działania takie przyczynią się do aktywizacji tej grupy osób zarówno na rynku pracy jak i w debacie społecznej.

Strategia Rozwoju Kapitału Ludzkiego 2020 (SRKL) została przyjęta przez Radę Ministrów 18 czerwca 2013 r.³⁰⁹ Jest ona jedną z dziewięciu strategii sektorowych stanowiących „inne strategie rozwoju” w rozumieniu ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, realizujących średnio i długookresową strategię rozwoju kraju³¹⁰. Głównym celem SRKL jest rozwijanie kapitału ludzkiego poprzez wydobywanie potencjału osób w taki sposób, by mogły w pełni uczestniczyć w życiu społecznym, politycznym i ekonomicznym na wszystkich etapach życia. Wraz celem w SRKL wyznaczono pięć celów szczegółowych wśród których należy:

- wzrost zatrudnienia,
- wydłużenie aktywności zawodowej i zapewnienie lepszej jakości funkcjonowania osób starszych,
- poprawa sytuacji osób i grup zagrożonych wykluczeniem społecznym,
- poprawa zdrowia obywateli oraz podniesienie efektywności opieki zdrowotnej,
- podniesienie poziomu kompetencji i kwalifikacji obywateli.

W założeniu SRKL realizacja celu głównego oraz celów szczegółowych odbywać się będzie poprzez działania podejmowane na różnych etapach życia, czyli od wczesnego dzieciństwa, poprzez edukację szkolną, edukację na poziomie wyższym, okres aktywności zawodowej i rodzicielstwa, do starości. Natomiast realizacja celów SRKL powinna, w perspektywie roku 2020, pozwolić na to, by Polska, dzięki rozwiniętemu rynkowi pracy i wysokiemu poziomowi zatrudnienia w połączeniu z wysokiej jakości systemem kształcenia oraz efektywną opieką zdrowotną, stawała się coraz bardziej nowoczesnym, atrakcyjnym i konkurencyjnym miejscem do życia.

³⁰⁹ Uchwała nr 104 Rady Ministrów z dnia 18.06.2013 r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Kapitału Ludzkiego 2020.

³¹⁰ Ustawa dnia 06.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2009 r., nr 84, poz. 712, z późn. zm.).

Według założeń SRKL w systemie edukacji należy zdecydowanie podnieść znaczenie pracy własnej ucznia i studenta (praca w bibliotece lub archiwum, zadania analityczne, projekty zespołowe nastawione na twórcze i samodzielne definiowanie i realizowanie zadań). Kształcenie i szkolenie promujące kreatywność oraz innowacyjność powinno łączyć indywidualne podejście do osób uczących się z rozwijaniem ich zdolności do pracy zespołowej³¹¹.

Z kolei aby unowocześnić strukturę kształcenia rozpoczęto budowę nowego modelu studiów pierwszego stopnia. Dotychczas studia I stopnia były prowadzone najczęściej w jednej dziedzinie nauki, a ich podstawowym celem było wyposażenie studentów w dużą (często nadmierną) liczbę informacji specjalistycznych związanych ze studiowaną dziedziną. Reforma szkolnictwa wyższego z 2011 r. wprowadziła w tym zakresie zasadniczą zmianę przez zwiększenie autonomii uczelni w kształtowaniu programów kształcenia - wprowadzenie Krajowych Ram Kwalifikacji dla szkolnictwa wyższego.³¹²

W myśl SRKL podejmowane będą działania przyspieszające wchodzenie młodych osób na rynek pracy (w Polsce średni wiek wejścia na rynek pracy to 22 – 23,4 lata, a w UE – 20 lat). Przyczyną tego jest wysoki poziom uczestnictwa młodych Polaków w szkolnictwie wyższym, w tym w szczególności w studiach drugiego stopnia. Promowane będzie odbywanie przez studentów praktyk i staży zawodowych, podczas których będą mogli uzyskać wiedzę i umiejętności praktyczne. Według pracodawców posiadanie doświadczenia zawodowego (nawet z innej branży) jest kluczowym kryterium decydującym o zatrudnieniu absolwenta.

Tworzony jest krajowy system kwalifikacji oparty na efektach kształcenia w różnych miejscach, formach i na różnych etapach życia, powiązany z Europejską Ramą Kwalifikacji. Brak takiego systemu utrudnia porównywanie ze sobą świadectw i dyplomów uzyskanych w ramach edukacji pozaformalnej i w drodze nieformalnego uczenia się. Sytuacja ta nie tylko ogranicza mobilność pracowników i osób uczących się między państwami UE i między sektorami gospodarki oraz wydłuża proces rekrutacji odpowiednich pracowników i zwiększa koszty ponoszone przez pracodawców, ale stanowi też poważną przeszkodę w uczeniu się przez całe życie - uzupełnianiu wiedzy, umiejętności i kompetencji społecznych.

Ograniczenie masowości studiów drugiego stopnia i wzmocnienie pozycji studiów pierwszego stopnia jako pełnowartościowych studiów wyższych, przygotowujących do wejścia na rynek pracy i do uczenia się przez całe życie, jest kolejnym działaniem wpływającym z SRKL. W tym celu konieczne jest konsekwentne egzekwowanie zakładanych efektów kształcenia na studiach pierwszego stopnia, usunięcie wszelkich nieuzasadnionych barier do zatrudniania (np. w administracji publicznej czy w zawodach regulowanych) osób z

³¹¹ Strategia rozwoju kapitału ludzkiego.

2020:<http://www.mpips.gov.pl/download/gfx/mpips/pl/defaultopisy/7616/1/1/Strategia%20Rozwoju%20Kapitału%20Ludzkiego%202020.pdf> (dostęp dn. 04.10.2013 r.).

³¹² Więcej o nowych trendach w kształceniu, głównie w odniesieniu do księgowych, będzie mowa w podrozdziale 5.4.

tytułem licencjata/inżyniera oraz racjonalizowanie m.in. za pomocą bodźców ekonomicznych, decyzji studentów o podejmowaniu studiów drugiego stopnia. Ponadto zostanie wdrożony na poziomie studiów pierwszego stopnia model studiów multidyscyplinarnych kształcących kluczowe kompetencje poszukiwane na rynku pracy, w tym umożliwiające dostęp do szerokiej gamy studiów drugiego stopnia, co pozwoli nie tylko na lepsze dostosowanie kompetencji absolwentów do wymagań pracodawców, ale również na zwiększenie mobilności studentów pomiędzy różnymi kierunkami studiów pierwszego i drugiego stopnia, zgodnie z założeniami procesu bolońskiego.

W ramach SRKL podjęte zostaną także działania dotyczące promocji łączenia studiów z aktywnością zawodową (praktyki i staże), społeczną i obywatelską. W założeniu ma mieć to wymiar edukacyjny, wpływający na poprawę umiejętności praktycznych studentów. Według SRKL wzmocniona powinna być także rola uczelnianych instytucji wspierających studentów w zakresie promocji w aktywnym wejściu i uczestnictwie na rynku pracy, np. akademickich biur karier oraz akademickich inkubatorów przedsiębiorczości.

Warunkiem niezbędnym dla elastycznego reagowania na wyzwania rynku pracy będzie stworzenie powszechnego i atrakcyjnego systemu uczenia się przez całe życie. Służyć temu będą następujące narzędzia³¹³:

- Upowszechnienie uczenia się dorosłych, w szczególności w najbardziej efektywnych jego formach (uczenie się w pracy i środowisku zaangażowania społecznego, krótkie formy kursowe). Będzie to wymagało uznawania efektów uczenia się uzyskanych w ramach edukacji pozaformalnej i w drodze uczenia się nieformalnego oraz pozwoli szybko reagować na potrzeby podnoszenia kwalifikacji przez pracowników.
- Umożliwienie osobom dorosłym dostępu do szkolnictwa wyższego przez nowy system potwierdzania posiadanych przez nich kompetencji zdobytych poza systemem szkolnictwa wyższego, a więc np. uzyskanych w procesie samodoskonalenia, wykonywania pracy zawodowej, uczestnictwo w kursach i szkoleniach, a także uznawanie kwalifikacji zdobytych w kolegiach zawodowych funkcjonujących w systemie oświaty.
- Budowa krajowego systemu kwalifikacji jako części europejskiej przestrzeni uczenia się przez całe życie (*European Area of Lifelong Learning*) i spójnego z założeniami Europejskiej Ramy Kwalifikacji, co umożliwi lepszą porównywalność kwalifikacji oraz zwiększy możliwości potwierdzania efektów uczenia się (wiedzy, umiejętności i kompetencji społecznych) uzyskanych w ramach edukacji pozaformalnej i w drodze uczenia się nieformalnego, tj. niezależnie od miejsca, formy i czasu uczenia się.

Ze względu na to, iż w strategii Europa 2020 jednym z instrumentów jest mobilna młodzież, który skłania kraje członkowskie UE do podejmowania działań ułatwiających mobilność edukacyjną oraz zawodową młodzieży, należy się spodziewać na polskim rynku pracy coraz

³¹³ Ibidem, s. 61.

większej liczby obcokrajowców pracujących w zawodach związanych z A&A. Innym możliwym skutkiem swobodniejszego przepływu zasobów ludzkich w ramach UE będzie większa zmienność na rynku pracy A&A. Osoby pracujące w tych zawodach mając większą swobodę w przemieszczaniu się w ramach rynku pracy UE będą mogły poszukiwać bardziej im odpowiadających miejsc pracy.

Wydłużanie aktywności zawodowej, stworzenie powszechnego i atrakcyjnego systemu uczenia się przez całe życie oraz zwiększenie znaczenia edukacji nieformalnej pozwoli szybko reagować na potrzeby podnoszenia kwalifikacji przez pracowników w zakresie usług A&A.

5.2. Wpływ ustaw deregulacyjnych na zawody regulowane A&A

W Polsce trwają intensywne prace związane z deregulacją zawodów. W trzech transzach poddanych deregulacji ma być niemal 250 profesji. Pierwsza transza została przyjęta przez Sejm i Senat a 9 lipca 2013 r. została przez Prezydenta RP podpisana *Ustawa z dn. 13.06.2013 r. o zmianie ustaw regulujących wykonywanie niektórych zawodów (Dz.U. z 2013 r., poz. 829)*. Łagodzi ona wymogi dostępu do 50 zawodów, a jej zapisy wchodzi w życie (w większości) od 23 sierpnia 2013 r. Rząd w czerwcu przyjął projekt ustawy zwanej „drugą transzą deregulacyjną”, dotyczący 91 zawodów, a w resorcie sprawiedliwości trwają też prace nad trzecią, ostatnią transzą deregulacji mającą objąć 103 zawody.

W uzasadnieniu do pierwszej transzy deregulacji³¹⁴ zapisano, że deregulacja nie wpłynie negatywnie na możliwość świadczenia przez polskich obywateli usług transgranicznych w innych państwach, gdzie odpowiednie zawody pozostają regulowane bądź zakres regulacji jest szerszy niż w prawodawstwie polskim. Pojawia się raczej sytuacja tzw. odwrotnej dyskryminacji, polegająca na nakładaniu nadmiernych obciążeń i stawianiu barier wobec własnych obywateli w sytuacji, w której obywatele innych państw UE mają łatwiejszy dostęp. Taki stan faktyczny wynika bardzo często z rozdziwku między liberalnymi i egalitarnymi regulacjami unijnymi (w tym dyrektywy 2005/36/WE) a regulacjami krajowymi, które zawierają dodatkowe wymogi. Może się zdarzyć, że obywatel Unii niebędący obywatelem danego kraju może dużo łatwiej uzyskać możliwość wykonywania danego zawodu dzięki uznaniu kompetencji uzyskanych w kraju pochodzenia, niż obywatel kraju przyjmującego, starający się o zdobycie danych kwalifikacji na podstawie prawa krajowego. W rezultacie dochodzi do dyskryminacji obywateli kraju przyjmującego, którzy zdobywając uprawnienia muszą spełnić więcej wymagań niż obywatele innych państw unii korzystający z uznania kompetencji w tym zakresie. Przy czym nie jest to przypadek dyskryminacji w rozumieniu art. 49 TFUE (traktatu o funkcjonowaniu UE), gdyż w sytuacji tej nie dochodzi do ograniczenia żadnej unijnej swobody, więc obywatel nie może powołać się na niezgodność z

³¹⁴ <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/i-transza/> (dostęp dn. 22.08.2013 r.).

prawem UE przepisów krajowych przez sądem. Niewątpliwie jednak sytuacja, w której prowadzenie działalności przez podmioty krajowe jest trudniejsze niż możliwość świadczenia takich samych usług przez obywateli innych krajów UE jest szkodliwa i wywiera negatywny wpływ na rozwój przedsiębiorczości i zmniejszenie poziomu bezrobocia w kraju. Nadmierna regulacja ze strony polskiego prawodawcy dostępu do zawodów polegająca na nakładaniu na własnych obywateli często nadzwyczajnych warunków dostępu do zawodu stawia ich w niekorzystnej sytuacji w porównaniu z obywatelami innych państw, zmniejszając ich konkurencyjność na europejskim rynku pracy. Dodatkowo może ona prowadzić do utrudnienia sytuacji na polskim rynku pracy poprzez faworyzowanie podmiotów zagranicznych.

Prace nad deregulacją zawodów wzbudziły ogromne zainteresowanie w środowiskach związanych z danymi profesjami objętymi deregulacją. Jeśli chodzi o uwagi ogólne, to większość zgłaszających stwierdzała, że z zainteresowaniem śledzi prace Ministerstwa Sprawiedliwości nad ułatwieniem dostępu do wykonywania szeregu zawodów i generalnie popiera inicjatywy mające na celu pobudzenie gospodarki i przedsiębiorczości obywateli. Oczywiście uwagi szczegółowe do deregulacji poszczególnych profesji nie były już tak jednoznaczne.

Należy jednak zauważyć, że mimo argumentów podawanych przez stronę rządową („więcej pracy dla młodych (...), spadek cen, wzrost jakości, (...) ograniczenie biurokracji (...), spadek kosztów dla przedsiębiorców" - komunikat resortu sprawiedliwości), szereg środowisk wyraża ogromne obawy co do zasadności tak głębokiej dereglamentacji zawodów związanych z księgowością i podatkami i nie są to tylko opinie stowarzyszeń czy organizacji, którym zarzuca się, że zgłaszane uwagi wynikają z obaw o utratę dotychczasowej pozycji (KIBR, KRDP, SKwP), ale także ludzie bezpośrednio nie związani z branżą wyrażają na ten temat negatywne opinie. Dla przykładu można podać opinię:

- Witolda Michałka, eksperta Business Centre Club – „To dość ryzykowne propozycje. Powstaje wątpliwość, czy tego typu zmiany, zanim rynek nie wypracuje rankingu wiarygodnych firm, nie spowodują zbyt wielu ofiar”³¹⁵,
- Katarzyny Urbańskiej, eksperta PKPP Lewiatan – „Deregulacja moim zdaniem powinna polegać na likwidacji absurdalnych wymagań, np. bardzo wysokich opłat za licencję, czy certyfikatów, które w rzeczywistości blokują dostęp do danego zawodu”³¹⁶,
- Jerzego Bielawnego, wiceprezesa Instytutu Studiów Podatkowych – „Efekt będzie odwrotny od zakładanego: zamiast otwarcia rynku, zwiększenia zatrudnienia i zwiększenia liczby podmiotów świadczących te usługi nastąpi – i to w krótkim czasie –

³¹⁵ <http://prawo.rp.pl/artukul/838825,938675-Firmy-obawiaja-sie-deregulacji-w-ksiegowosci.html> (dostęp dn. 06.08.2013 r.).

³¹⁶ [http://prawo.rp.pl/artukul/838825,938675-Firmy-obawiaja-sie-deregulacji w%20 ksiegowosci.html](http://prawo.rp.pl/artukul/838825,938675-Firmy-obawiaja-sie-deregulacji-w%20ksiegowosci.html) (dostęp dn. 06.08.2013 r.).

upadek wielu drobnych firm, utrata miejsc pracy, pogłębi się także podział rynku między te firmy, które pozostaną”³¹⁷

Inne stanowisko zajmuje w tej sprawie Przemysław Ruchlicki, ekspert Krajowej Izby Gospodarczej – „Uważam, że deregulacja to dobry pomysł. Wolny rynek zweryfikuje kwalifikacje osób (...) Przedsiębiorcy sami zdecydują, z kim chcą współpracować”³¹⁸.

Z punktu widzenia niniejszego opracowania najciekawsze uwagi zgłoszono do II tury deregulacji i zostaną one pogrupowane i przedstawione syntetycznie dla każdego z planowanych do deregulacji zawodów księgowych/rachunkowców.³¹⁹

Obecnie trwa okres zgłaszania uwag do III tury deregulacji.

5.2.1. Deregulacja I-ej tury

Deregulacja pierwszej tury nie objęła zawodów stricte związanych z rachunkowością i jedynie pośrednio wpłynie na rynek usług księgowych, gdyż deregulacji podlega zawód radcy prawnego i adwokata (jak zostało to przedstawione w podrozdziale 2.3. niniejszego opracowania, osoby te mogą wykonywać większość czynności związanych z usługami doradztwa podatkowego). Zaproponowane zmiany w ustawach o adwokaturze oraz o radcach prawnych są analogiczne, tj. m.in. poszerzają katalog osób uprawnionych do wpisu na listę adwokatów/radców prawnych bez konieczności odbycia aplikacji i złożenia egzaminu oraz katalog osób uprawnionych do przystąpienia do egzaminu bez wymogu odbycia aplikacji, skracają wymagany okres stażu na określonych stanowiskach jaki umożliwia przystąpienie do egzaminu bez wymogu odbycia aplikacji, likwidują części testowe egzaminów.

5.2.2. Deregulacja II-ej tury

Deregulacją drugiej tury mają zostać objęte wszystkie obecnie regulowane zawody związane z księgowością, tj. zawód biegłego rewidenta, doradcy podatkowego oraz usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. Poniżej przedstawione zostaną (w postaci tabelarycznej) proponowane zmiany w wymogach kwalifikacyjnych tych zawodów, niektóre zapisy uzasadnienia deregulacji oraz wybrane, reprezentatywne argumenty za i przeciw deregulacji

³¹⁷ <http://prawo.rp.pl/artukul/838825,938913-Deregulacja-zawodu-doradcy-podatkowego-bedzie-miala-swoje-konsekwencje.html> (dostęp dn. 06.08.2013 r.).

³¹⁸ <http://prawo.rp.pl/artukul/838825,938675-Firmy-obawiaja-sie-deregulacji-w-ksiegowosci.html> (dostęp dn. 06.08.2013 r.).

³¹⁹ Załącznik do OSR, tabelaryczne zestawienie opinii/ uwag zgłoszonych w ramach konsultacji społecznych do projektu ustawy o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów finansowych, budowlanych i transportowych (zmiana tytułu – projekt ustawy o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych), w wersji z dnia 31.01.2013 r., <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp z dn. 06.08.2013 r.).

poszczególnych zawodów z konsultacji społecznych, która wzbudziła duże zainteresowanie, szczególnie ze strony samorządu biegłych rewidentów i organizacji księgowych.

5.2.3. Deregulacja zawodu biegłego rewidenta

W uzasadnieniu do projektu ustawy należy wskazać na cztery istotne czynniki brane pod uwagę przy konstruowaniu propozycji zmian w dostępie do zawodu biegłego rewidenta (s. 112-115 uzasadnienia):

- a) należy oczekiwać, że ograniczenie barier dostępu do zawodu może wywrzeć pozytywny wpływ na zatrudnienie w branży; nie jest jednak możliwe dokładne oszacowanie skali tego efektu;
- b) nie oczekuje się, że proponowane zmiany, ułatwiające dostęp do wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz uelastyczniające system doskonalenia zawodowego będą miały negatywny wpływ na bezpieczeństwo obrotu, a co za tym idzie konkurencyjność gospodarki;
- c) proponowane zmiany organizacji systemu obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów stwarzają przestrzeń do rozwoju, na zasadach rynkowych, przedsiębiorstw zajmujących się prowadzeniem stosownych szkoleń; należy oczekiwać, że doprowadzi to poszerzenia oferty szkoleń, zarówno w obszarze przekazywanych treści jak i ich formy (np. szkolenia e-learningowe);
- d) we wszystkich państwach członkowskich UE zawód biegłego rewidenta jest regulowany (wymaga się zdania odpowiednich egzaminów i wpisania do rejestru); wzorem dobrych praktyk w zakresie obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych mogą służyć rozwiązania irlandzkie. Przykładowo CPA (*Institute of Certified Public Accountants in Ireland*)³²⁰, m.in. podstawowym wymogiem kształcenia jest przydatność w pracy zawodowej, a szkolenia mogą też być prowadzone z wykorzystaniem nowoczesnych technik (oszczędność czasu i elastyczność).

Aktualne wymogi oraz propozycje zmian dotyczące zawodu biegłego rewidenta przedstawia Tabela 5.1.

Uwagi zgłoszone w ramach konsultacji społecznych³²¹ zgłosiły następujące instytucje: Institut Logistiki i Magazynowania (ILiM), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów, Księgowych, Doradców Podatkowych, Prawników i Ekonomistów „Libertas”, Związek Rzemiosła Polskiego (ZRP), ACCA, KIBR, KNF, w tym:

³²⁰ CPA jest jedną z 6 organizacji samorządowych biegłych rewidentów (i jedną z 9 zrzeszających księgowych), więc rozwiązania stosowane przez CPA nie są uniwersalne dla całej profesji biegłych rewidentów w Irlandii.

³²¹ Załącznik do OSR, s. 186-201, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 22.08.2013 r.).

- 3 uwagi uznano za zasadne (głównie dotyczyły zakresu przedmiotowego egzaminów, tj. uznawania kwalifikacji zdobytych w innych krajach oraz egzaminu uzupełniającego z polskiego prawa gospodarczego oraz opłat za rozpatrzenie wniosków za zaliczenie egzaminów/kwalifikacji zdobytych gdzie indziej – uwagi zgłoszone zostały przez ACCA, KIBR i ILiM);
- 1 uwagę uznano za niezasadną (dotyczyła szerszego dopuszczenia jednostek szkolących do obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych; uznana za niezasadną w związku z wymogiem zapewnienia odpowiedniego poziomu szkoleń wynikającym z Dyrektywy 2006/43/WE – uwaga zgłoszona została przez Libertas);
- 7 uwag uznano za częściowo zasadne (dotyczyły m.in.: zbyt daleko idących uproszczeń w odbywaniu praktyki, braku wymogu wyższego wykształcenia, organizacji szkoleń obowiązkowych – najwięcej uwag zgłosił KIBR);
- 1 uwagę uznano za nieprzedmiotową (nie dotyczyła zawodu biegłego rewidenta a doradcy podatkowego i usługowego prowadzenia ksiąg - zgłoszona przez ZRP).

Tabela 5.1. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do zawodu biegłego rewidenta³²²

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
Wymóg odbycia rocznej praktyki w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletniej aplikacji pod kierunkiem biegłego rewidenta	Uproszczenie regulacji w zakresie odbywania praktyki i aplikacji. Wprowadzenie wymogu odbycia: a) rocznej praktyki w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletniej aplikacji w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej, albo b) trzyletniej aplikacji w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej; Wprowadzenie możliwości zaliczenia praktyki i aplikacji w drodze co najmniej 15-letniego doświadczenia zawodowego w zakresie

³²² Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy, tabela 17, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
	rachunkowości, prawa i finansów; Wprowadzenie możliwości zaliczania praktyki w zakresie rachunkowości w drodze uznania możliwości łączenia form odbywania praktyki, czyli zatrudnienia w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, jak również pozostawiania w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych, przy czym łączny czas powinien wynosić co najmniej 3 lata (stworzenie możliwości łącznego zaliczania tych dwóch warunków).
Obowiązkowe zdanie 10 egzaminów pisemnych oraz ustnego egzaminu dyplomowego przed Komisją Egzaminacyjną powoływaną przez Ministra Finansów. Możliwość zwolnienia kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z egzaminów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne. Opłata za każdy egzamin pisemny z zakresu, o którym mowa w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy wynosi 400 zł., zaś opłata za egzamin dla osób, o których mowa w art. 5 ust. 3 i 4 ustawy, wynosi 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy (679,90 zł), w zaokrągleniu do pełnych dziesiątek złotych w dół. Opłata za egzamin dyplomowy, sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji, wynosi 750 zł.³²³).	Pozostawienie obowiązku zdania egzaminów, z wiedzy o której mowa w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy; Wprowadzenie dodatkowych możliwości w drodze: • zaliczenia części postępowania kwalifikacyjnego w obszarze sprawdzenia wiedzy teoretycznej, na podstawie ukończenia studiów wyższych o kierunku obejmującym zakresem kształcenia wiedzę wymaganą w postępowaniu kwalifikacyjnym, • zaliczenia kandydatowi na biegłego rewidenta, na jego wniosek egzaminów z wiedzy teoretycznej, jeżeli zdał on egzaminy w ramach postępowania kwalifikacyjnego, prowadzonego przez organ uprawniony do nadawania uprawnień biegłego rewidenta w innym państwie Unii Europejskiej, co do których stwierdzi, że zakresem kształcenia obejmują wiedzę teoretyczną w zakresie wskazanym w art. 9 ust. 1 i 2

³²³ Uchwała NR 842/11/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7.02.2012 r. w sprawie wysokości opłat za poszczególne egzaminy, obowiązuje od dnia 2 kwietnia 2012 r.

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
Obowiązek odbycia obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym	Uelastycznienie systemu obowiązkowego doskonalenia zawodowego, w szczególności poprzez wprowadzenie nowych możliwości zaliczania tego doskonalenia, m.in. w ramach samokształcenia zawodowego; Wprowadzenie możliwości przeprowadzania szkolenia w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego przez jednostki do tego uprawnione na podstawie określonych kryteriów
Różny dostęp do wykonywania zawodu w zależności od wyboru formy prawnej jego wykonywania	Wprowadzenie równego dostępu do wykonywania zawodu dla wszystkich biegłych rewidentów poprzez zniesienie ustawowego ograniczenia w zakresie wykonywania zawodu biegłego rewidenta w zależności od wyboru formy prawnej jego wykonywania.

5.2.4. Deregulacja zawodu doradcy podatkowego

Deregulacją ma zostać objęta większość czynności doradztwa podatkowego i będą mogły je wykonywać również osoby, które nie były poddane żadnemu reżimowi sprawdzenia kwalifikacji zawodowych przez odpowiednie organy państwowe. Osoby wykonujące te czynności nie będą objęte obowiązkiem zawarcia umowy ubezpieczenia OC za szkody wyrządzone w związku z wykonywaniem tych czynności (ale doradcy podatkowi w dalszym ciągu pozostaną nim objęci) – Tabela 5.2.

Tabela 5.2. Zakres czynności doradztwa podatkowego zastrzeżonych dla określonych grup podmiotów w obecnym stanie prawnym i propozycje zmian³²⁴

Zakres czynności	Grupy podmiotów uprawnione w obecnym stanie prawnym	Grupy podmiotów uprawnione według projektu
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;	• doradcy podatkowi, • adwokaci i radcowie prawni, • biegli rewidenci;	wszyscy (czynność zderegulowana)
2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz	• doradcy podatkowi,	wszyscy

³²⁴ Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy, tabela 21, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

Zakres czynności	Grupy podmiotów uprawnione w obecnym stanie prawnym	Grupy podmiotów uprawnione według projektu
podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;	• adwokaci i radcowie prawni, • biegli rewidenci, • przedsiębiorcy wykonujący usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych;	(czynność zderegulowana)
3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;	• doradcy podatkowi, • adwokaci i radcowie prawni, • biegli rewidenci, • przedsiębiorcy wykonujący usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych;	wszyscy (czynność zderegulowana)
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.	• doradcy podatkowi, • adwokaci i radcowie prawni.	bez zmian

W uzasadnieniu do projektu ustawy należy wskazać na kilka istotnych czynników branych pod uwagę przy konstruowaniu propozycji zmian w zakresie czynności doradztwa podatkowego oraz dostępu do zawodu doradcy podatkowego (s. 127-136 uzasadnienia):

- a) nie zwiększy się w sposób znaczący ryzyko dla podatników korzystających z usług doradców, gdyż w sprawach podatkowych kończących się postępowaniem prowadzonym przed organem podatkowym lub sądem administracyjnym, w których potencjalne szkody mogą być największe, podatnika reprezentować będzie mógł podmiot posiadający odpowiednie uprawnienia tj. doradca podatkowy, radca prawny albo adwokat;
- b) umożliwienie Komisji Egzaminacyjnej zawierania z uczelniami umów, które będą określać studia, których absolwenci będą czasowo zwolnieni z przystępowania do

części pisemnej egzaminu na doradcę podatkowego (realizacja regulacji art. 168b ustawy o szkolnictwie wyższym);

- c) uwolnienie wykonywania części czynności doradztwa podatkowego przyczyni się do spadku bezrobocia, ale nie jest możliwe oszacowanie jak duża liczba nowych miejsc pracy powstanie dzięki deregulacji (przede wszystkim dlatego, że czynności doradztwa podatkowego – w pełnym lub w ograniczonym zakresie – mogą wykonywać także adwokaci, radcowie prawni, biegli rewidenci oraz osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych);
- d) przewiduje się, że efektem zmian będzie obniżenie cen usług w zakresie czynności uwolnionych, co ma szczególnie istotne znaczenie dla grupy prawie 1,8 mln małych i średnich przedsiębiorstw (według badań Ministerstwa Gospodarki w roku 2010, roczny koszt administracyjny ponoszony przez przedsiębiorstwa z tytułu składania zeznań do celów podatkowych oszacowano na kwotę ponad 10,2 mld zł);
- e) zawód doradcy podatkowego jest regulowany w ośmiu innych (oprócz Polski) krajach Unii Europejskiej: w Czechach, Niemczech, Węgrzech, Grecji, Austrii, Portugalii, Słowacji i Rumunii, a także w Chorwacji (która podpisała traktat akcesyjny); we Francji, Luksemburgu, Portugalii, Belgii, Szwecji, Hiszpanii, Litwie, Włoszech, Norwegii i Cyprze wykonywanie doradztwa podatkowego jest zastrzeżone tylko dla określonych zawodów regulowanych (prawników albo księgowych); w Szwecji, Hiszpanii, na Litwie, we Włoszech, w Norwegii i na Cyprze prawnicy i księgowi, mimo iż są zawodami regulowanymi, muszą spełniać jeszcze dodatkowe wymagania kwalifikacyjne żeby wykonywać doradztwo podatkowe.

W tabeli (Tabela 5.3) zestawiono aktualne wymogi i propozycje zmian w dostępie do zawodu doradcy podatkowego.

Tabela 5.3. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do zawodu doradcy podatkowego³²⁵

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
Wykształcenie wyższe	bez zmian
Pełna zdolność do czynności prawnych	bez zmian
Pełnia praw publicznych	bez zmian
Niekaralność	bez zmian
Nieskazitelný charakter i rękojmia prawidłowego wykonywania zawodu doradcy podatkowego	bez zmian
Zdanie egzaminu na doradcę podatkowego, składającego się z części pisemnej i ustnej.	Możliwość zwolnienia z części pisemnej egzaminu absolwentów studiów

³²⁵ Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy, tabela 23, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
Warunkiem dopuszczenia do części ustnej jest zdanie części pisemnej egzaminu. W przypadku negatywnego wyniku z części pisemnej, egzamin może być powtarzany, ale nie wcześniej niż za 3 miesiące. W przypadku niezaliczenia części ustnej, w ciągu roku od dnia przystąpienia do egzaminu może on być powtarzany, jednak nie częściej niż co 3 miesiące.	wyższych, których program kształcenia zrealizowany został w ramach umowy zawartej między uczelnią a Komisją Egzaminacyjną. Zniesienie minimalnego, 3-miesięcznego odstępu między terminami egzaminów w przypadku ponownego zdawania.
Odbycie, po zdaniu egzaminu, 2-letniej praktyki zawodowej: • 2-miesięcznej w urzędzie skarbowym, • 2-miesięcznej w izbie skarbowej, • 2-miesięcznej w urzędzie kontroli skarbowej, • 18-miesięcznej u doradcy podatkowego lub w spółce doradztwa podatkowego	Skrócenie okresu praktyki zawodowej odbytej w Polsce do 6 miesięcy
Wpis na listę doradców podatkowych i obowiązkowa przynależność do Krajowej Izby Doradców Podatkowych	bez zmian
Obowiązkowe ubezpieczenie d odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego	bez zmian
Obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji (udział we wszystkich formach podnoszenia kwalifikacji organizowanych przez jednostki organizacyjne Krajowej Izby Doradców Podatkowych lub inne podmioty, w szczególności uczelnie wyższe, stowarzyszenia i organizacje w zakresie działania zbieżnym z tematyką egzaminu na doradcę podatkowego)	bez zmian

Uwagi zgłoszone w ramach konsultacji społecznych³²⁶ zgłosiły następujące instytucje: Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, samorządy zawodowe biegłych rewidentów, i doradców podatkowy, Stowarzyszenie Księgowych oraz Stowarzyszenie „Libertas”, Związek Rzemiosła Polskiego (ZRP), KRDP, w tym:

- 2 uwagi uznano za zasadne (uznanie praktyki za granicą (PRP), zaliczenie zawodu do grupy zawodów prawniczych, a nie jak proponowano do finansowych (KRDP));

³²⁶ Załącznik do OSR, s. 59-83, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 23.08.2013 r.)

- 13 uwag uznano za niezasadne (dotyczące m.in.: obniżenia opłat za egzamin, obaw związanych z brakiem stosowania zasad etyki i tajemnicy zawodowej (PRP, ZRP), wydłużenia okresu praktyki zawodowej, wprowadzenia obowiązku OC dla podmiotów wykonujących czynności doradztwa podatkowego (Libertas), poszerzenia zakresu czynności zastrzeżonych dla doradztwa podatkowego, dookreślenia wysokości grzywny za wykonywanie czynności doradztwa bez uprawnień, wprowadzenia odpłatności za praktyki (KRDP);
- 2 uwagi uznano za nieprzedmiotowe (z uwagi na dalsze prace nad projektem zmian ustawy (PRP i KRDP)).

5.2.5. Deregulacja usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

W uzasadnieniu do projektu ustawy należy wskazać na kilka istotnych czynników branych pod uwagę przy konstruowaniu propozycji zmian w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (s. 118-122 uzasadnienia):

- a) dereglamentacja przyczyni się do wzrostu zainteresowania świadczeniem usług (mała zdawalność egzaminu państwowego), ale nie jest możliwe dokonanie wiarygodnej prognozy wpływu tej zmiany na poziom zatrudnienia w zawodzie;
- b) ułatwienie dostępu do zawodu może doprowadzić do obniżenia kosztów stałych funkcjonowania małych i średnich firm, które w największym zakresie korzystają z usług biur rachunkowych (poprzez spadek cen usług w związku ze zwiększeniem konkurencji na rynku);
- c) można oczekiwać, że rynkowy mechanizm weryfikacji jakości usług oraz „samoregulacja” branżowa może z powodzeniem zastąpić interwencję państwa (wskazano byliby zwiększenie roli podmiotów prywatnych, które na zasadach rynkowych zapewniałyby spełnienie stosownych standardów przez swoich członków);
- d) w krajach Unii Europejskiej istnieje daleko idące zróżnicowanie stopnia regulacji usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W tabeli (Tabela 5.4) zestawiono aktualne wymogi i propozycje zmian w dostępie do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Ze zmianami w ustawie o rachunkowości związana jest zmiana ustawy z dn. 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.). W odniesieniu do głównych księgowych jednostek sektora finansów publicznych jedną z przesłanek umożliwiających spełnienie kryteriów do wykonywania tej funkcji będzie nadal certyfikat księgowy lub świadectwo kwalifikacyjne wydane na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości.

Tabela 5.4. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych³²⁷

Aktualne wymogi	Proponowane zmiany
3 lata praktyki w księgowości na terytorium RP w przypadku: a) wykształcenia wyższego magisterskiego uzyskanego na kierunku rachunkowość lub na innym kierunku ekonomicznym o specjalności rachunkowość lub innej, dla której plan studiów i program kształcenia odpowiadał wymogom określonym przez organy uczelni dla specjalności rachunkowość, w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych b) wykształcenia wyższego magisterskiego (lub równorzędnego) oraz ukończenia studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych.	Rezygnacja z wymogu posiadania wykształcenia wyższego kierunkowego, bądź wyższego uzupełnionego studiami podyplomowymi z zakresu rachunkowości, na rzecz samoregulacji rynku usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.
W przypadku osób z wykształceniem średnim konieczne jest zdanie egzaminu państwowego zakończonego uzyskaniem certyfikatu księgowego.	Rezygnacja z egzaminu państwowego, na rzecz samoregulacji rynku usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych
Praktyka dwuletnia w księgowości dla osób, które zdały egzamin lub praktyka trzyletnia dla osób posiadających wykształcenie wyższe kierunkowe.	Zniesienie wymogu odbycia praktyki (w obu przypadkach)
Obowiązek zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej	bez zmian
Wymóg niekaralności za przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi a także za przestępstwa skarbowe.	bez zmian
Posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych	bez zmian
Korzystanie z pełni praw publicznych	Rezygnacja z wymogu korzystania z pełni praw publicznych

Uwagi w ramach konsultacji społecznych³²⁸ zgłosiły następujące instytucje: Urząd Marszałkowski woj. Mazursko-Warmińskiego (UWM-W), Stowarzyszenie Księgowych w

³²⁷ Źródło: Uzasadnienie do projektu ustawy, tabela 20, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

Polsce, Rzecznik Praw Absolwenta, Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów, Księgowych, Doradców Podatkowych, Prawników i Ekonomistów „Libertas”, Zachodniopomorski Urząd Wojewódzki (ZUW), PKP Polskie Linie Kolejowe S.A. (PKP), Polska Izba Biur Rachunkowych (PIBR), KNF, Urząd Marszałkowski Województwa Lubuskiego (UML), w tym:

- 9 uwag uznano za niezasadne (dotyczące m.in.: obaw o dopuszczenie do zawodu osób niekompetentnych oraz możliwości pojawienia się barier finansowych przy certyfikacji przez firmy komercyjne (UWM-W), wymogu posiadania odpowiednich kwalifikacji zawodowych (SKwP, PKP), nie obejmowania deregulacją wszystkich czynności usługowego prowadzenia ksiąg oraz wymogu OC (Libertas, ZUW), obniżenia jakości świadczonych usług (KNF), wprowadzenia kształcenia ustawicznego (PIBR));
- 4 uwagi nie wymagały odniesienia (opinia popierająca deregulację zawodu (Rzecznik Praw Absolwenta), poparcie rezygnacji ze stresujących i kosztownych egzaminów i zarzut braku badania opinii rynku przed pracami nad projektem (PIBR), opinia o możliwym spadku cen usług (UML)).

5.2.6. Deregulacja III-ej tury

Projekt ustawy deregulacyjnej tzw. III-ej transzy został w czerwcu 2013 r. przekazany do konsultacji społecznych. Deregulacji mają podlegać takie zawody jak: doradca inwestycyjny, agent firmy inwestycyjnej i makler giełdy towarowej i papierów wartościowych³²⁹. Ten etap deregulacji nie dotyczy więc rynku usług A&A.

5.3. Nowe rodzaje usług księgowych

Szczególnie ważnym sektorem usług księgowych, w przypadku którego przywiduje się dalszy dynamiczny rozwój jest sektor usług księgowych on-line.

Model sprzedaży oprogramowania bazujący na odpłatnej licencji zastępowany jest stopniowo przez programy on-line. Programy te opierają się najczęściej na modelu SaaS (*Software-as-a-Service*). Najogólniej rzecz ujmując, polega on na przenoszeniu przetwarzania danych z komputerów i serwerów używanych w sieci lokalnej do wysoko wyspecjalizowanych centrów przetwarzania danych. Usługi w modelu SaaS wpisują się w inną światową tendencję – koncepcję przetwarzania danych „w chmurze”. Wraz ze wzrostem szybkości transmisji danych w sieciach publicznych przestała mieć znaczenie geograficzna lokalizacja serwerów a dane są przetwarzane „w chmurze” globalnej sieci

³²⁸Załącznik do OSR, s. 50-58, <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/ii-transza/> (dostęp dn. 01.08.2013 r.).

³²⁹ <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/iii-transza/> (dostęp dn. 23.08.2013 r.).

komputerowej. To przyczyniło się do zmiany modelu świadczenia usług IT w kierunku zwiększenia wolumenu usług świadczonych w formie outsourcingu.³³⁰

Usługi księgowości on-line skierowane są w szczególności do sektora MSP. Usługi tego typu mogą być świadczone zarówno przez banki, jak i inne firmy i instytucje niefinansowe.

Z przytaczanego już w podrozdziale 4.3. Raportu Fundacji „Starter” wynika, że ponad 370 tys. przedsiębiorców korzystało w 2011 r. z księgowości on-line a wartość tego rynku oszacowano na 400 mln zł. Autorzy raportu szacują, że w 2015 r. wartość tego rynku może zwiększyć się nawet pięciokrotnie - do 1,5-2 mld zł³³¹.

Wyniki badań zaprezentowanych przez Fundację „Starter” wskazują, że księgowość on-line stanowi poważną konkurencję dla tradycyjnych biur rachunkowych i jest zarazem odpowiedzią na problemy związane z korzystaniem z usług biur, jakie wskazali respondenci. Spośród 450 przebadanych podmiotów najwięcej (79%) wskazywało na problemy praktyczne związane m.in. z koniecznością dowozu dokumentów do biur, brakiem lub niskim poziomem doradztwa w zakresie optymalizacji kosztów, koniecznością prowadzenia równoległej ewidencji w firmie, brakiem wcześniejszej informacji o wysokości podatku lub brakiem odpowiedzialności za ewentualne błędy w ewidencji. Z kolei 52% respondentów wskazało na znaczenie problemów z komunikacją jak m.in.: potrzebę częstych dojazdów do biura, brak dostępu do informacji potrzebnych do zarządzania czy trudności w przypadku zmiany księgowego w biurze. Najmniejszy odsetek badanych (25%) wskazał na problemy z dokumentami, jak np. brak wedługładu w szczegółowe zestawienie przychodów i kosztów czy zagubienie dokumentu przez biuro.³³²

Warto w tym miejscu podkreślić, iż badania dotyczyły lat 2010 i 2011, stąd niektóre z wymienionych powyżej problemów mają obecnie nieco inną rangę. W działalności wielu biur rachunkowych w ciągu kilku ostatnich lat nastąpił bowiem bardzo duży postęp w kierunku lepszego zaspokajania potrzeb swoich klientów, jak choćby poszerzenie oferty o dodatkowe usługi (np. doradztwo, pomoc przy zakładaniu działalności itp.), czy umożliwienie przysyłania dokumentów drogą elektroniczną bez konieczności ich osobistego dostarczania bądź odbierania. Elektroniczny obieg w przypadku niektórych dokumentów stał się możliwy dzięki zmianom przepisów, jakie nastąpiły w międzyczasie (np. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przysyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej* (Dz.U. z 2010 r. Nr 249, poz. 1661) dało możliwość taką odnośnie faktur).

Zalety aplikacji on-line to dostępność przez całą dobę i z dowolnego miejsca w zasięgu Internetu. Dostawcy usług e-księgowości na bieżąco aktualizują aplikacje oraz często

³³⁰ TECHNOLOGIA ZMIENIA SPOSÓB PATRZENIA NA BIZNES, [HTTP://MKSIEGOWA.PL/WWW/MKSIEGOWA-TECHNOLOGIA-PRZYSZLOSCI](http://mksiegowa.pl/www/mksiegowa-technologia-przyszlosci) (DOSTĘP DN. 02.10.2013 R.).

³³¹ Analiza rynku usług księgowych on-line (2012) ..., s. 14.

³³² Ibidem, s. 12.

wzbogacają ofertę o dodatkowe usługi (konsultacje telefoniczne/ przez czat lub e-mail, usługi kurierskie, itp.). W zamian za to pobierają opłaty abonamentowe (często po darmowym okresie próbnym). Ceny tego typu usług kształtują się od kilkudziesięciu do kilkuset złotych rocznie i są konkurencyjne w stosunku do usług tradycyjnych biur rachunkowych³³³.

Sektor usług księgowych on-line, według przewidywań autorów raportu *Analiza rynku usług księgowych on-line*, będzie w najbliższych latach charakteryzować się dynamicznym wzrostem, wysoką konkurencją oraz konsolidacją.

Obecna oferta portali zajmujących się usługami księgowymi on-line jest zróżnicowana. Można wybierać spośród:

- pakietów do samodzielnej obsługi, gdzie w razie potrzeby skorzystać można z pomocy konsultantów,
- pakietów oferujących programy do fakturowania i inne moduły służące do przygotowania dokumentów wychodzących z firmy; obsługę dokumentów prowadzi zaś biuro internetowe; ono również generuje deklaracje (np. tax.pl),
- pakietów mieszanych, gdzie wprowadza się samodzielnie wszystkie dokumenty do systemu, zaś biuro internetowe sprawdza poprawność i przygotowuje deklaracje (np. infakt.pl, bookkeeper.pl).

Wymienione powyżej rodzaje pakietów usług wskazują, iż typowe usługi księgowe on-line bardzo często występują łącznie z usługami internetowych biur rachunkowych w ramach jednego portalu, stąd trudno w niektórych sytuacjach oddzielić od siebie te dwa rodzaje usług.

W tabeli (Tabela 5.5) zestawiono oferty wybranych serwisów księgowości internetowej wraz z krótką ich charakterystyką przygotowane w oparciu o informacje znajdujące się na stronach internetowych tych serwisów.

W większości usługi księgowości on-line skierowane są do firm sektora MSP oferując uproszczoną księgowość. Nieliczne serwisy umożliwiają prowadzenie ksiąg rachunkowych. Niektóre kierują swą ofertę również do biur rachunkowych. Na rynku usług on-line panuje duża konkurencja. Serwisy konkurują ze sobą, obok ceny, także interfejsami, dodatkowymi usługami, możliwością integracji z informatycznymi systemami zewnętrznymi (np. allegro, sklepy internetowe).

³³³ Należy zauważyć, że konkurencja wymusza obniżkę cen w tradycyjnych biurach rachunkowych (na ten problem wskazują dane o rentowności usług księgowych świadczonych przez biura rachunkowe. Według danych Polskiej Izby Biur Rachunkowych w okresie od roku 1996 do roku bieżącego rentowność usług księgowych spadła o 60%, przy czym 50% dynamiki tego spadku przypada na ostatnie 5 lat, <http://pibr.pl/o-izbie/wizja> (dostęp dn. 29.09.2013 r.).

Tabela 5.5. Przegląd wybranych serwisów księgowości/rachunkowości internetowej (stan na 20.09.2013 r.)³³⁴

Główny profil działalności	Podstawowe rodzaje usług	Ceny usług on-line	Liczba klientów*
wfirma.pl			
księgowość uproszczona	prowadzenie KPiR (z pomocą schematów księgowania), ewidencji na potrzeby VAT, ewidencji: wyposażenia, środków trwałych, itp.); program do fakturowania; program magazynowy; kadry i płace; sporządzenie i przesyłanie deklaracji; pomoc ekspertów księgowych, moduł CRM do zarządzania relacjami z klientami, wersja mobilna aplikacji; integracja z Allegro, e-sklepami	30 dniowy okres próbny - darmowy, w kolejnych miesiącach ceny zależą od pakietu i okresu abonamentu: najtańszy pakiet kosztuje 100 zł gdy opłaca się go za rok (lub 24 zł miesięcznie) i dotyczy fakturowania oraz CRM, najdroższy pakiet kosztuje 700 zł za rok (70 zł, gdy opłacany jest miesięcznie) i obejmuje księgowość, fakturowanie, magazyn oraz CRM; istnieje jeszcze możliwość kupowania abonamentu na 3 i 6 m-cy – odpowiednio rzutuje to na cenę	ok. 100 tys.
ifirma.pl			
księgowość uproszczona	prowadzenie KPiR oraz ewidencji przychodów a także ewidencji na potrzeby VAT oraz ewidencji dodatkowych (wyposażenia, środków trwałych, itp.) rozliczanie i przesyłanie deklaracji; program do fakturowania, pomoc ekspertów księgowych, kadry i płace, moduł CRM do zarządzania relacjami z klientami, program magazynowy, moduł do analizy finansowej z	3 miesiące darmowe, kolejne: 40 zł miesięcznie (przy płatności za 1 m-ąc.) lub 37,5 zł (przy płatności za 6 m-cy.)	ok. 60 tys.

³³⁴ Źródło: Opracowanie własne na podst. stron internetowych serwisów księgowości/rachunkowości on-line oraz raportu: *Analiza rynku usług księgowych on-line ...*

Główny profil działalności	Podstawowe rodzaje usług	Ceny usług on-line	Liczba klientów*
	możliwością raportowania, wersja mobilna aplikacji, integracja z Allegro, e-sklepami		
bookkeeper.pl			
księgowość uproszczona	prowadzenie KPiR oraz ewidencji przychodów oraz ewidencji na potrzeby VAT, ewidencje dodatkowe, program do fakturowania, kadry i płace, wsparcie ekspertów (telefon, czat, e-mail)	3 miesiące darmowe, kolejne miesiące: 29 zł miesięcznie - przy abonamencie opłacanym co miesiąc, 26 zł m-ąc. – na pół roku oraz 24 zł m-ąc. (gdy opłacony zostaje na rok).	ok. 10 tys.
infakt.pl			
księgowość uproszczona	prowadzenie KPiR, ewidencji na potrzeby VAT, sporządzanie deklaracji na podstawie wprowadzonych przychodów i kosztów; fakturowanie, wsparcie zespołu specjalistów, wersja mobilna	29 zł za miesiąc	ok. 120 tys.
szybkafaktura.pl			
księgowość uproszczona	prowadzenie KPiR, ewidencji na potrzeby VAT, ewidencji środków trwałych, rozliczanie delegacji, sporządzanie deklaracji, fakturowanie, gospodarka magazynowa, raporty biznesowe	45 dni za darmo, opłata za kolejne miesiące zależy od rodzaju pakietu: podstawowy kosztuje 9,99 zł miesięcznie zaś pełny – 29,99 zł za miesiąc	b.d.
SuperKsięgowa.pl			
księgowość uproszczona	Prowadzenie KPiR ze wsparciem księgowej lub samodzielnie; program do	darmowy program do fakturowania, 3 rodzaje abonamentów od 49 zł do 99 zł za miesiąc (w	b.d.

Główny profil działalności	Podstawowe rodzaje usług	Ceny usług on-line	Liczba klientów*
	fakturowania, zakładanie firmy, rozliczanie podatków i składek ZUS, możliwość zlecenia innych usług biznesowych (prawnych, ubezpieczeniowych, w zakresie leasingu)	zależności od zakresu usług i liczby dokumentów)	
elaboro.pl			
kompleksowy system zarządzania firmą on-line	kompletny system do zarządzania firmą wspierający sprzedaż, księgowość, kadry i płace, gospodarkę środkami trwałymi, kontrolę kosztów, CRM; posiada również bardzo specjalistyczne moduły (np. do sklepu internetowego, modułu kontroli kosztów w firmie budowlanej, czy systemu zarządzania konferencjami).	2 miesiące za darmo lub inna oferta promocyjna dla nowych klientów (np. abonament PICO jest całkowicie darmowy), opłaty w kolejnych miesiącach zależą od rodzaju pakietu oraz liczby użytkowników oraz obsługiwanych punktów – ceny kształtują się od 30 do 150 za miesiąc	b.d.
taxe.pl			
internetowe biuro rachunkowe	prowadzenie KPiR lub ewidencji przychodów oraz ewidencji na potrzeby VAT i dodatkowych ewidencji na podstawie skanów dokumentów, program fakturujący, generowanie deklaracji na podstawie których klient dokonuje wpłaty podatków/składek, sporządzanie list płac, obsługa spółek osobowych	cena obejmuje miesięczną opłatę stałą (w zależności od pakietu od 30 do 100 zł) i zostaje powiększona dodatkowo o opłatę za dodatkowe dokumenty i usługi (zgodnie cennikiem)	b.d.
mksięgowa.pl			
pełna	prowadzenie ksiąg	3 abonamenty do wyboru z	b.d.

Główny profil działalności	Podstawowe rodzaje usług	Ceny usług on-line	Liczba klientów*
rachunkowość	rachunkowych, fakturowanie, gospodarka magazynowa, CRM, pomoc ekspertów, przygotowywanie ofert i zamówień dla klientów, rozliczanie obrotu towarowego, przegląd rozrachunków, rozliczenie projektów	różną ofertą usług – od 49 zł do 199 zł za miesiąc	
e-conomic.pl			
pełna rachunkowość	prowadzenie księgi głównej, kont zobowiązań, należności oraz modułu fakturowania; pomoc ekspertów księgowych, integracja z: bankiem, systemem płacowym, MS Excel	2 rodzaje abonamentów – za 59 zł miesięcznie (do 2000 dokumentów w roku) oraz za 118 zł miesięcznie (powyżej 2000 dokumentów)	b.d.

* liczbę klientów podano za raportem *Analiza rynku usług księgowych on-line (2012)*, s. 14-16 (dotyczą one roku 2011); nowszych danych nie stwierdzono

Odmianą usług on-line stanowiącą kolejny nowy trend na polskim rynku są usługi księgowe zintegrowane (bądź przewidujące taką możliwość) z kontem bankowym oferowane przez banki. Jako pierwszy tego typu usługi wprowadził wiosną 2011 r. Idea Bank. W odpowiedzi na tą inicjatywę podobną ofertę wprowadziły kolejno: Alior Bank i mBank, a obecnie oferuje je także: Deutsche Bank, ING Bank Śląski, City Handlowy, PKO BP S.A.. Oferty poszczególnych banków są zróżnicowane w zakresie klientów, do których są kierowane oraz sposobu ich realizacji. Różna jest także ich cena.

Banki nie oferują usług księgowych bezpośrednio, lecz współpracują w tym zakresie z innymi spółkami (np. Idea Bank wykorzystuje do tego serwis firmy Tax Care będącej w tej samej grupie kapitałowej). Niektóre banki (np. Idea Bank) nie zarabiają na usługach księgowości on-line oferując je nieodpłatnie. Nie jest konieczne również zakładanie konta w danym banku lub korzystanie z innych jego usług i produktów a jedynie zalogowanie się w serwisie (w Idea Bank jest to serwis www.darmowa-ksiegowa.pl). W e-księgowości oferowanej przez Idea Bank jedyny warunek to zgoda na otrzymywanie propozycji kredytowych czy oszczędnościowo-inwestycyjnych. Oferując usługi księgowości on-line bank ma głównie na celu przyciągnięcie nowych klientów oraz powiększenie swojego udziału w segmencie tych

usług. Dla posiadaczy rachunku bankowego jest natomiast możliwość zintegrowania usługi księgowości on-line z systemem bankowości elektronicznej, co jest bardzo wygodne. Usługa księgowości elektronicznej dostarczona przez Idea Bank funkcjonuje w oparciu o samodzielne rozliczanie się klienta, co wymaga podstawowej wiedzy w dziedzinie księgowości i przepisach podatkowych. Można natomiast skorzystać z pełnej oferty usług on-line firmy (tu: Tax Care) polegającej m.in. na wsparciu ze strony profesjonalnych księgowych. Odbywa się to jednak odpłatnie – zgodnie z cennikiem firmy. Idea Bank kieruje swe usługi do firm rozliczających się na podstawie KPiR, w formie ryczału czy karty podatkowej.³³⁵

Niektóre banki oferują swym klientom bezpośrednio zniżki czy nieodpłatne korzystanie z serwisów księgowości on-line czy innych portali dla przedsiębiorstw, z którymi współpracują. Tak jest m.in., w przypadku banku City Handlowy współpracującego z serwisami SuperKsięgowa, który oferuje 70% rabatu na usługi księgowe w serwisie.³³⁶ Z kolei mBank oferuje darmowe korzystanie z portalu mikroFirmy.pl dla posiadaczy kont mBiznes.

Nieco inny charakter ma oferta ING Banku Śląskiego, który uruchomił usługę prowadzenia rachunkowości on-line za pośrednictwem spółki ING Usługi dla Biznesu. Bank specjalizuje się w prowadzeniu pełnej rachunkowości kierując swe usługi przede wszystkim do spółek kapitałowych, spółek osobowych, samodzielnych przedsiębiorców, fundacji oraz stowarzyszeń.³³⁷ Na podstawie przesłanych skanów lub zdjęć dokumentów księgowych, pracownik wprowadza dane do systemu księgowego. Formularze przelewów wynikających z rozliczeń są przesyłane do systemu bankowości elektronicznej, skąd są realizowane po uzyskaniu akceptacji klienta. Cena usług obejmuje abonament (w cenie od 490 zł do 4990 zł - w zależności od zakresu) oraz zakłada odpłatność za niektóre dodatkowe usługi (np. rozliczenia kadrowo-płacowe, rozliczenia delegacji, itp.)³³⁸.

Klienci Alior Banku mogą korzystać z systemów szybka faktura.pl. oraz abcksięgowosconline.pl na platformie abcfirma.pl spółki Cloud Planet S.A. Klienci wirtualnego biura Alior Banku, którymi są głównie MSP, korzystają z pakietu „Rachunki z pakietem usług doradczych” mając tym samym możliwość komunikowania się ze swoim biurem rachunkowym. Do współpracy ze spółką Cloud Planet w maju 2013 r. przystąpił również PKO BP przygotowując produkt o nazwie „Księgowość online z PKO BP” kierowany do małych i średnich przedsiębiorstw³³⁹.

³³⁵ M. BEDNAREK, BANK DA KSIĘGOWOŚĆ ZA DARMO, [HTTP://WYBORCZA.BIZ/FIRMA/1,101618,13909275,BANK_DA_KSIEGOWOSC_ZA_DARMO.HTML](http://wyborcza.biz/firma/1,101618,13909275,BANK_DA_KSIEGOWOSC_ZA_DARMO.HTML) (DOSTĘP DN. 15.09.2013 R.).

³³⁶ https://www.online.citibank.pl/p/cb_ksiegowosc_online.do (dostęp dn. 18.09.2013 r.).

³³⁷ <http://www.ingksiegowosc.pl/oferta> (dostęp dn. 18.09.2013 r.).

³³⁸ <http://www.ingksiegowosc.pl/cennik> (dostęp dn. 18.09.2013 r.).

³³⁹ Cloud Planet rozpoczął współpracę z PKO BP, http://ri.wseie.pl/pliki/1372672813_sSIkOZ.pdf (dostęp dn. 21.09.2013 r.).

Deutsche Bank posiada w swej ofercie dwa rodzaje rachunków połączonych z usługami księgowymi on-line. Pierwszy z nich to bezpłatny rachunek dbNET Biznes dla firm mikro z szerokim pakietem usług dodatkowych w postaci m.in. Pakietu Przedsiębiorczy obejmującego księgowość online (faktura.deutschebank.pl). Drugi rachunek db Firma Plus to oferta dla większych firm sektora MSP prowadzących pełną księgowość (przez 12 miesięcy prowadzony jest on bezpłatnie, następnie za 9,99 zł miesięcznie). Przelewy krajowe i jeden zagraniczny przelew w miesiącu realizowane za pośrednictwem.³⁴⁰

W tabeli (Tabela 5.6) znajduje się porównanie wybranych pakietów usług księgowych, które są dostępne w krajowych bankach.

Tabela 5.6. Porównanie wybranych pakietów usług księgowych w polskich bankach³⁴¹

Bank/ operator Cecha systemu	Alior Bank (Cloud Planet S.A.)	Idea Bank (Tax Care S.A.)	ING Bank Śląski (ING Usługi dla Biznesu S.A.)	mBank (Power Media S.A.)
Rodzaj prowadzonych ewidencji	Księga przychodów i rozchodów (KPIR), kadry i płace, podatek VAT	Karta podatkowa, ryczałt ewidencjonowany, KPIR, pełna księgowość, kadry i płace, podatek VAT	Pełna księgowość, kadry i płace, podatek VAT	KPIR, kadry i płace, podatek VAT
Miesięczny koszt pakietu (netto)	119 zł (do 20 dokumentów/m-c, 1 zł za każdy kolejny dokument)	Karta podatkowa: od 49 zł Ryczałt ewidencjonowany: od 99 zł KPIR: od 99 zł Pełna księgowość: od 490 zł Kadry i płace: od 25 zł za każdego pracownika	Rozliczenie dokumentu księgowego: od 5,5 zł do 10 zł (w zależności od pakietu) Miesięczne rozliczenie pracownika od 16 zł do 35 zł (w zależności od pakietu) Minimalny koszt miesięcznego pakietu to 490 zł	od 80 zł

³⁴⁰ <https://www.deutschebank.pl/biuro-prasowe/kategoria-komunikaty-prasowe/dbnet-biznes-nowy-bezplatny-rachunek-internetowy-dla-mikrofirm-oraz-db-firma-plus-nowa-oferta-dla-wiekszych-firm-segmentu-msp.html> (dostęp 27.09.2013 r.).

³⁴¹ Źródło: A. Prajsner, A może... księgowość w banku?, <http://www.ebroker.pl/wiedza/a-moze-ksiegowosc-w-banku/2615> (dostęp dn. 27.09.2013 r.).

Bank/ operator Cecha systemu	Alior Bank (Cloud Planet S.A.)	Idea Bank (Tax Care S.A.)	ING Bank Śląski (ING Usługi dla Biznesu S.A.)	mBank (Power Media S.A.)
Obowiązki klienta	Wprowadzanie dokumentów do systemu księgowego on-line	Dostarczenie oryginalnych dokumentów do placówki Tax Care lub Idea Banku	Dostarczanie zdjęć lub skanów dokumentów	Dostarczanie oryginalnych dokumentów albo ich kser, skanów i zdjęć
Dodatkowe usługi (poza prowadzeniem ewidencji)	Pomoc w rejestracji działalności gospodarczej, porady księgowe, udział w kontrolach skarbowych	Konsultacje telefoniczne	Porady księgowe	Porady księgowe
Uwagi	W przypadku droższego pakietu, który kosztuje 139 złotych miesięcznie dokumenty są wprowadzane przez księgowego (wymagane skany lub oryginały) Droższy pakiet obejmuje 20 dokumentów/m-c, każde następne księgowanie kosztuje 2 zł	Podane ceny pakietów mogą się zmienić w zależności od liczby dokumentów	Wymagane posiadanie przynajmniej jednego rachunku bieżącego w ING Banku Śląskim Bank obsługuje tylko klientów osiągających limit rocznego przychodu (1,2 mln euro)	Wymagane posiadanie mBIZNES Konta

Mimo wielu zalet usług księgowych oferowanych przez banki istnieją też ich pewne wady oraz ograniczenia, na które warto zwrócić uwagę. Sceptycy zarzucają im szablonowe podejście do klientów oraz to, że pracownicy systemu bankowego zaangażowani w realizację tego typu usług są generalnie gorzej przygotowani od strony merytorycznej do ich wykonywania i nie są w stanie tak dobrze jak pracownicy biur rachunkowych reagować na ciągłe zmiany w prawie³⁴². O głównych jednak ograniczeniach można, w ocenie badaczy, mówić z punktu widzenia samych klientów obawiających się, że prowadzenie ich księgowości przez banki da im pełną wiedzę na temat podmiotu, co w niektórych sytuacjach może okazać się niekorzystne i prowadzić do wymuszania określonych zachowań u przedsiębiorców. Bank ma bowiem możliwość dostępu do danych źródłowych

³⁴² Wynika to z wypowiedzi właścicieli biur rachunkowych. Zob. M. Bednarek, op. cit.

(dokumentów) dotyczących sytuacji ekonomiczno – finansowej klienta, co może być dla klienta niewygodne z uwagi na brak możliwości kreowania/fryzowania informacji w sprawozdawczości na potrzeby banku (szczególnie dotyczy to firm rozliczających się na podstawie KPiR lub ryczałtem, gdzie raporty dla banku dotyczące bilansu czy rachunku zysków i strat nie są wypełniane na podstawie wiarygodnie pozyskiwanych z systemu finansowo-księgowego danych).

Podsumowując analizę usług księgowych on-line (prowadzonych przez banki i inne firmy) należy podkreślić, iż należy się spodziewać dalszego dynamicznego rozwoju tego sektora. Prawdopodobnymi kierunkami tego rozwoju, w ocenie sporządzających raport, będzie dalsze rozszerzanie oferty usług, doskonalenie oprogramowania, zwiększanie dostępności serwisów dla urządzeń mobilnych, integracja procesów biznesowych w oparciu o zdobywającą coraz większą popularność na świecie koncepcję „chmury publicznej”.

Trendy zaobserwowane w firmach i instytucjach specjalizujących się w tego typu usługach nie pozostają bez znaczenia dla tradycyjnych biur rachunkowych, które dostosowują swą ofertę do zmieniających się potrzeb i oczekiwań klientów także w kierunku usług on-line. Nie oznacza to całkowitego wyparcia z rynku usług księgowych tradycyjnych biur, gdyż zawsze będą istnieć podmioty (zwłaszcza mikro), które preferować będą osobisty kontakt z „własnym” księgowym.

Chociaż najwięcej uwagi poświęca się zwykle korzyściom księgowości on-line dla klientów warto wspomnieć również o jej zaletach z punktu widzenia pracowników firm i banków oferujących takie usługi. Księgowość/rachunkowość on-line nie wymaga już regularnego przychodzenia do biura w celu wykonywania swoich obowiązków. Programy pracujące “w chmurze” dają możliwość pracy zdalnej a zatem w tym zakresie wykonywania jej poza miejscem pracy (telepraca). Dla pracowników oznacza to łatwiejsze pogodzenie sfery prywatnej ze sferą zawodową, a szczególnie w większych miastach także oszczędności czasu i kosztów w związku z dojazdami do pracy. Czynniki te mogą zatem być istotne dla rozwoju tego segmentu rynku pracy.

5.4. Nowe trendy w kształceniu księgowych

Zmiany dokonujące się obecnie w różnych obszarach polskiej edukacji (w tym kształcenie księgowych w ramach edukacji zorganizowanej - formalnej, pozaformalnej) są spójne z powstającym systemem kwalifikacji. Trwają obecnie prace nad nowym krajowym systemem kwalifikacji, którego głównym elementem jest Polska Rama Kwalifikacji (PRK).

PRK stanowi wspólny układ odniesienia dla nadawanych w Polsce kwalifikacji powiązany z Europejską Ramą Kwalifikacji i z założenia ma stanowić podstawowy element integrujący

krajowy system kwalifikacji³⁴³. System edukacji zgodnie z Polską Ramą Kwalifikacji opiera się na nowym podejściu do procesu uczenia się – uczeniu się przez całe życie. Dla systemu kształcenia oznacza to przede wszystkim skupienie się na osiągnięciu konkretnych efektów kształcenia. Jest to założenie całkiem odmienne od dotychczasowego, gdzie kwalifikacje określonego rodzaju przyznawane były na podstawie treści programowe realizowane w danym cyklu kształcenia oraz czasu trwania kształcenia (liczby godzin, semestrów, lat nauki). „(..) *Oparcie systemu kwalifikacji na efektach uczenia się pozwoli formalnie uznawać (po odpowiednim sprawdzeniu wiedzy, umiejętności i innych kompetencji) kwalifikacje osób uczących się (nonformal i informal education). Dzięki przestawieniu całego systemu kwalifikacji na efekty uczenia się (jako podstawowe kryterium nadawania kwalifikacji) możliwe będzie rozbudowanie, załączkowo istniejącego w Polsce systemu walidacji (potwierdzania) efektów uczenia się pozaformalnego i nieformalnego, który umożliwi nabywanie kwalifikacji poza sformalizowanym systemem kształcenia szkolnego i akademickiego. Wskazany powyżej kierunek przekształceń polskiego systemu kwalifikacji wpisuje się w założenia, na których opiera się uzgodniona w ramach UE wspólna polityka państw europejskich*”³⁴⁴.

Dla uzyskania kompetencji w danym zawodzie (także zawodzie księgowego), zgodnie z PRK, nie będzie miało zatem znaczenia, czy kwalifikacja zostanie nabyta na studiach, na szkoleniu czy w efekcie samokształcenia. W założeniach przyjętych w nowym podejściu do edukacji widoczne jest także większe ukierunkowanie na potrzeby gospodarki (z obserwacji rynku pracy wynika bowiem, że przy stosunkowo dużym bezrobociu, trudno jest znaleźć pracownika o odpowiednich kwalifikacjach). Podkreśla się zatem znaczenie dostosowania oferty edukacyjnej do potrzeb rynku pracy.

Realizacja powyższych celów i założeń znajduje swój wyraz w postaci zmian dokonujących się w szkolnictwie ponadgimnazjalnym i wyższym (w tym w zawodach A&A). Mają one charakter zmian legislacyjnych oraz innych działań i inicjatyw, podejmowanych zarówno przez państwo, jak i innych uczestników systemu oświaty i szkolnictwa wyższego.

Jednym z takich działań są zmiany w edukacji zawodowej zapoczątkowane 1 września 2012 r. na mocy *Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach z 7 lutego 2012 r.* (Dz.U. z 2012 r., poz. 184). Nowa klasyfikacja zawodów obejmuje 8 obszarów, w których wyróżnia się 200 zawodów. W ramach każdego obszaru kształcenia zawody uporządkowano według typu szkoły: zasadnicza szkoła zawodowa, technikum, szkoła policealna. W zawodach wyodrębniono 251 kwalifikacji (w

³⁴³ *Kwalifikacje w zmodernizowanym systemie kwalifikacji*, Instytut Badań Edukacyjnych, 10.12.2012 r., http://www.wup.pl/files/content/p/Krajowy_System_Kwalifikacji_do_konsultacji.pdf (dostęp dn. 30.09.2013 r.).

³⁴⁴ *Od europejskich do Polskich Ram Kwalifikacji Model Polskich Ram Kwalifikacji*, Ministerstwo Edukacji Narodowej. Warszawa, styczeń 2010, s. 16, http://www.kwalifikacje.edu.pl/download/dokumenty/Model_Polskich_Ram_Kwalifikacji_raport_ekspertow.pdf (dostęp dn. 30.09.2013 r.).

tym 23 zawody po trzy kwalifikacje na zawód, 72 zawody po dwie kwalifikacje, 98 zawodów po jednej kwalifikacji oraz 7 zawodów szkolnictwa artystycznego, dla których nie wyodrębniono kwalifikacji).

Jeśli chodzi o zawody związane z rachunkowością omawiane przepisy odnoszą się jedynie do zawodu „Technik rachunkowości” (431103). Jak była o tym mowa w podrozdziale 3.2, celami kształcenia w tym zawodzie jest przygotowanie m.in. do wykonywania następujących zadań zawodowych: prowadzenia rachunkowości, rozliczania danin publicznych, rozliczania wynagrodzeń i składek ZUS. Do wykonywania wyżej wymienionych zadań zawodowych niezbędne jest osiągnięcie zakładanych efektów kształcenia podzielonych na 3 grupy (Tabela 5.7).

Tabela 5.7. Charakterystyka zawodu „Technik rachunkowości” w ujęciu podstawy programowej kształcenia zawodowego³⁴⁵

Grupa efektów	Efekty kształcenia
Efekty kształcenia wspólne dla wszystkich zawodów	1) bezpieczeństwo i higiena pracy; 2) podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej; 3) język obcy ukierunkowany zawodowo; 4) kompetencje personalne i społeczne; 5) organizacja pracy małych zespołów.
Efekty kształcenia wspólne dla zawodów w ramach obszaru administracyjno-usługowego, stanowiące podbudowę do kształcenia w zawodzie lub grupie zawodów	1) posługuje się pojęciami z zakresu mikroekonomii i makroekonomii; 2) korzysta z programów komputerowych w pracy biurowej; 3) przygotowuje standardowe formy korespondencji służbowej; 4) wykonuje prace związane z przygotowaniem spotkań służbowych; 5) stosuje przepisy prawa dotyczące tajemnicy służbowej oraz ochrony danych osobowych; 6) obsługuje sprzęt i urządzenia techniki biurowej; 7) przechowuje dokumenty; 8) dokonuje selekcji danych statystycznych pod kątem ich przydatności analitycznej i decyzyjnej; 9) rozróżnia rodzaje badań statystycznych oraz określa ich przydatność; 10) gromadzi informacje o badanej zbiorowości; 11) rozróżnia, oblicza i interpretuje podstawowe miary statystyczne; 12) przeprowadza analizę statystyczną badanego zjawiska;

³⁴⁵ Źródło: Opracowanie własne na podst.: Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach....

Grupa efektów	Efekty kształcenia
	13) opracowuje i prezentuje dane statystyczne i wyniki badań; 14) stosuje programy komputerowe wspomagające wykonywanie zadań.
Efekty kształcenia właściwe dla kwalifikacji wyodrębnionych w zawodzie technik rachunkowości	A.36. Prowadzenie rachunkowości 1. Dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych 1) sporządza i kontroluje dowody księgowe oraz kwalifikuje je do księgowania; 2) interpretuje zdarzenia gospodarcze dokumentowane dowodami księgowymi; 3) przestrzega zasad przechowywania dowodów księgowych; 4) klasyfikuje aktywa i pasywa; 5) wycenia aktywa i pasywa w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy; 6) identyfikuje kategorie wynikowe; 7) przestrzega zasad i stosuje przepisy prawa dotyczące prowadzenia rachunkowości; 8) przestrzega zasad funkcjonowania kont księgowych; 9) otwiera i zamyka księgi rachunkowe; 10) ewidencjonuje operacje bilansowe i wynikowe na kontach syntetycznych i analitycznych w różnych jednostkach; 11) rozlicza koszty działalności organizacji; 12) planuje amortyzację środków trwałych i dokonuje odpisów amortyzacyjnych; 13) rozróżnia i stosuje metody kalkulacji kosztów; 14) ustala wynik finansowy metodą statystyczną i metodą księgową; 15) poprawia błędy w dowodach księgowych i księgach rachunkowych; 16) sporządza zestawienie obrotów i sald; 17) stosuje różne formy rozliczeń pieniężnych; 18) stosuje oprogramowanie finansowo-księgowe. 2. Prowadzenie i rozliczanie inwentaryzacji 1) rozróżnia rodzaje, etapy i zasady inwentaryzacji; 2) przeprowadza inwentaryzację różnymi metodami; 3) ustala i interpretuje różnice inwentaryzacyjne; 4) rozlicza różnice inwentaryzacyjne;

Grupa efektów	Efekty kształcenia
	5) sporządza dokumentację przebiegu inwentaryzacji. 3. Sporządzanie sprawozdania finansowego i przeprowadzanie analizy finansowej 1) sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe; 2) identyfikuje przedmiot, zadania i metody analizy finansowej; 3) dobiera i interpretuje wskaźniki analizy finansowej; 4) oblicza wskaźniki analizy finansowej; 5) ocenia sytuację majątkową i finansową organizacji. A.65. Rozliczanie wynagrodzeń i danin publicznych 1. Rozliczanie wynagrodzeń 1) sporządza dokumentację pracowniczą; 2) rozróżnia i sporządza umowy cywilnoprawne; 3) oblicza wynagrodzenia pracowników według różnych systemów wynagradzania; 4) rozróżnia elementy składowe listy płac; 5) sporządza listę płac; 6) rozlicza wynagrodzenia z tytułu umów cywilnoprawnych; 7) stosuje przepisy prawa dotyczące ubezpieczeń społecznych; 8) oblicza składki na ubezpieczenia społeczne; 9) ustala uprawnienia do zasiłku chorobowego i oblicza jego wysokość; 10) oblicza wysokość świadczeń wypłacanych przez płatnika w imieniu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych; 11) stosuje przepisy prawa dotyczące ubezpieczenia zdrowotnego; 12) oblicza składki na ubezpieczenie zdrowotne; 13) oblicza wysokość odpisu na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych; 14) stosuje oprogramowanie kadrowo-płacowe. 2. Rozliczanie podatków i innych danin publicznych 1) posługuje się terminologią z zakresu finansów publicznych; 2) stosuje przepisy prawa podatkowego; 3) klasyfikuje podatki; 4) rozpoznaje elementy konstrukcji podatków i opłat; 5) rozlicza podatek VAT;

Grupa efektów	Efekty kształcenia
	6) rozlicza podatek akcyzowy; 7) rozlicza podatki dochodowe z uwzględnieniem umów (konwencji) o unikaniu podwójnego opodatkowania, 8) przestrzega zasad określania i rozliczania innych danin publicznych; 9) prowadzi ewidencje podatkowe; 10) sporządza deklaracje podatkowe; 11) przestrzega zasad przechowywania dokumentacji podatkowej; 12) stosuje oprogramowanie do sporządzania rozliczeń podatkowych. 3. Sporządzanie dokumentów dotyczących rozliczeń z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych 1) sporządza dokumenty rejestracji płatnika składek i osób ubezpieczonych; 2) rozróżnia składki na ubezpieczenia społeczne; 3) sporządza dokumenty rozliczeniowe; 4) sporządza dokumentację będącą podstawą do wypłaty zasiłków przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych; 5) ustala składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych; 6) posługuje się programem do sporządzania dokumentów rozliczeniowych z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych.

W omawianych przepisach została określona także minimalna liczba godzin niezbędnych dla osiągnięcia efektów kształcenia. Jeśli chodzi o efekty wspólne dla wszystkich zawodów oraz efekty w ramach obszaru administracyjno-usługowego stanowiące podbudowę do kształcenia w zawodzie lub grupie zawodów przewiduje się na nie minimum 280 godzin. Na efekty wyodrębnione w zawodzie „technik rachunkowości” przewidziano odpowiednio: dla efektu A. 36 „Prowadzenie rachunkowości” 520 godz., zaś A.65. „Rozliczanie wynagrodzeń i danin publicznych” - 550 godz.

Omówione wytyczne muszą być uwzględniane przez szkoły, których dotyczą przy opracowywaniu treści kształcenia.

Zmiana modelu kształcenia (w tym również na kierunkach kształcących przyszłych księgowych i finansistów) nastąpiła również na uczelniach wyższych. Zapoczątkowała ją reforma szkolnictwa wyższego wprowadzona z dniem 1 października 2011 r. na mocy Ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o

stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2011 r. nr 84, poz. 455). Zmieniono bądź wprowadzono szereg aktów wykonawczych do ww. ustawy. Przestało wówczas obowiązywać Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego³⁴⁶ i wprowadzone przez nie sztywne standardy kształcenia. Określały one listę przedmiotów podstawowych i kierunkowych, treści programowe z przedmiotów podstawowych i kierunkowych, liczbę godzin oraz ilość punktów ECTS.

Na mocy zmienionych przepisów zwiększyła się autonomia programowa szkół wyższych, które zyskały swobodę w tworzeniu nowych autorskich kierunków studiów. Programy kształcenia mają być efektem współpracy naukowców z ekspertami z dziedziny gospodarki oraz pracodawcami.

Nowe mechanizmy oparte są na Krajowych Ramach Kwalifikacji (KRK), które zawierają opis, przez określenie efektów kształcenia, kwalifikacji zdobywanych w polskim systemie szkolnictwa wyższego. Dzięki KRK dyplomy polskich uczelni będą mogły być porównywane z dyplomami z innych krajów europejskich.³⁴⁷

W praktyce nowe przepisy dają możliwość uczelniom posiadającym pełne prawa akademickie swobodne kształtowanie kierunków studiów, programów kształcenia oraz liczby godzin z poszczególnych przedmiotów. Z KRK³⁴⁸ wynikają bowiem jedynie efekty kształcenia z podziałem na wiedzę, umiejętności i kompetencje w ośmiu obszarach kształcenia, w tym w zakresie nauk społecznych. Wyodrębnione zostały efekty osiągane na pierwszym i drugim poziomie studiów w podziale na profil ogólnoakademicki i praktyczny. Z racji tego, że obszar nauk społecznych obejmuje dziedziny nauk społecznych, ekonomicznych i prawnych³⁴⁹, efekty określone w rozporządzeniu mają charakter ogólny. Obowiązkiem uczelni jest opracowanie programów kształcenia na poszczególnych kierunkach, obejmujących opisy zakładanych efektów kształcenia, programów studiów rozumianych jako proces prowadzący do osiągnięcia zakładanych efektów oraz zasady weryfikacji przyjętych efektów kształcenia.³⁵⁰

³⁴⁶ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12.07.2007 r. w sprawie standardów kształcenia dla poszczególnych kierunków oraz poziomów kształcenia a także trybu tworzenia i warunków, jakie musi spełnić uczelnia, by prowadzić studia międzykierunkowe oraz makrokierunki, Dz. U. z 2007 r. nr 164, poz. 1166.

³⁴⁷ <http://www.nauka.gov.pl/reforma-szkolnictwa-wyzszego/reforma-uczelni-i-kariery-akademickiej-weszla-w-zycie.html> (dostęp dn. 1.10.2013 r.).

³⁴⁸ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2.11.2011 r. w sprawie Krajowych Ram Kwalifikacji dla Szkolnictwa Wyższego, Dz.U. z 2011 r., nr 253, poz. 1520.

³⁴⁹ Rozporządzenie z 8.08.2011 r. w sprawie obszarów wiedzy, dziedzin nauki i sztuki oraz dyscyplin naukowych i artystycznych, Dz.U. z 2011 r. nr 179, poz. 1065.

³⁵⁰ W. Gos., S. Hońko, T. Martyniuk, Standaryzacja efektów nauczania rachunkowości w wyższych uczelniach w świetle Krajowych Ram Kwalifikacji, [w:] Rachunkowość. Dydaktyka i certyfikacja zawodu księgowego, pod red. D. Dziawgo, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2012, s. 58.

W przypadku kierunków ekonomicznych musi być ściśle powiązanie opisanych efektów z efektami określonymi dla obszaru nauk społecznych. Jeśli chodzi o kompetencje w obszarze rachunkowości, powstaje wątpliwość, na ile szczegółowe i względnie mierzalne kwalifikacje z tego obszaru są do pogodzenia z ogólnymi efektami określonymi w rozporządzeniu w sprawie KRK i czy samodzielne formułowanie efektów kształcenia z obszaru rachunkowości przez poszczególne uczelnie nie będzie prowadziło do różnego sposobu opisanie tych samych pożądanych kwalifikacji absolwentów? Temat ten podejmowany jest w publikacjach naukowych³⁵¹ oraz dyskutowany w środowisku naukowców i dydaktyków z dziedziny rachunkowości³⁵²

Obok omówionych powyżej, wynikających z „odgórnych” regulacji zmian, można zaobserwować też pewne działania i inicjatywy ze strony uczelni i instytucji kształcących księgowych podejmowane w celu dostosowania się do nowych wyzwań i oczekiwań rynku pracy. Starają się one dostosować do nowych wymogów m.in. poprzez zapraszanie do współpracy praktyków przy doskonaleniu programów kształcenia. Na wielu uczelniach wyższych powoływane są Rady Przedsiębiorców (Rady Biznesu), w których skład wchodzi przedstawiciele biznesu czy jednostek samorządowych, a których rolą jest m.in. opiniowanie zmian w programach kształcenia, wskazywanie kierunków oczekiwanych zmian czy też tych specjalności i kierunków, co do których występuje deficyt podaży absolwentów.

Niektóre uczelnie nawiązują ścisłą współpracę z organizacjami certyfikującymi i zrzeszającymi środowiska profesjonalistów w zakresie rachunkowości i audytu, wprowadzając odrębne specjalności lub ścieżki kształcenia umożliwiające zdobycie określonego poziomu danej kwalifikacji. Współpraca tego typu prowadzona jest m.in. z ACCA, CIMA, SKwP, czy KiBR. Jest to szczególnie ważne w kontekście deregulacji zawodów.

Przejawem ukierunkowania świata nauki na praktykę jest także zapraszanie praktyków na wykłady, do dyskusji w ramach konferencji i spotkań oraz podejmowanie współpracy z biznesem przy różnego rodzaju badaniach, ekspertyzach do których niejednokrotnie angażowani są także studenci mający w ten sposób możliwość nabycia doświadczeń praktycznych. Innym przejawem otwartości na nowe potrzeby i oczekiwania pracodawców jest także przygotowywanie kierunków studiów podyplomowych lub MBA ukierunkowanych na ich potrzeby.

Uwzględnianie umiejętności praktycznych i wiedzy zdobytej w pozaformalnym systemie kształcenia wzmocnione zostanie w momencie wejścia w życie propozycji zawartych w nowelizacji ustawy o szkolnictwie wyższym³⁵³, zgodnie z którą osoba przyjęta na studia w

³⁵¹ Ibidem, s. 57-75.

³⁵² Dyskusja taka odbyła się m.in. na dorocznym Ogólnopolskim Zjeździe Katedr Rachunkowości w dniach 24-26 września 2012 r. w Toruniu zatytułowanym „Rachunkowość – nauka, praktyka, dydaktyka”.

³⁵³ Projekt z dnia 16 lipca 2013 r. *Ustawa o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, <http://www.psrp.org.pl/2716/projekt-nowelizacji-ustawy-prawo-o-szkolnictwie-wyzszym-konsultacje-spoeczne/> (dostęp dn. 03.10.2013 r.).

wyniku tzw. potwierdzenia efektów uczenia się może uzyskać do 50% punktów ECTS przypisanych do danego programu kształcenia określonego kierunku studiów, poziomu i profilu kształcenia. Efekty uczenia się mogą zostać potwierdzone:

- osobie posiadającej świadectwo dojrzałości i co najmniej 5 lat doświadczenia zawodowego po uzyskaniu świadectwa dojrzałości – w przypadku ubiegania się o przyjęcie na studia pierwszego stopnia lub jednolite studia magisterskie (wymóg 5-letniego doświadczenia nie będzie dotyczył absolwentów kolegów nauczycielskich i języków obcych);
- osobie posiadającej tytuł zawodowy licencjata lub równorzędny i co najmniej 3 lata doświadczenia zawodowego po ukończeniu studiów pierwszego stopnia – w przypadku ubiegania się o przyjęcie na studia drugiego stopnia;
- osobie posiadającej tytuł zawodowy magistra lub inny równorzędny i co najmniej 2 lata doświadczenia zawodowego po ukończeniu studiów drugiego stopnia albo jednolitych studiów magisterskich - w przypadku ubiegania się o przyjęcie na kolejny kierunek studiów pierwszego lub drugiego stopnia lub jednolite studia magisterskie.

Zgodnie z nowelizacją limit przyjęć osób potwierdzonymi efektami kształcenia wyniesie do 20% ogólnej liczby studentów na tym kierunku, poziomie i profilu kształcenia. Organizację i sposób potwierdzania efektów uczenia się określić mają Senaty poszczególnych uczelni (określając zasady, warunki i tryb potwierdzania efektów oraz sposób powoływania i tryb działania komisji weryfikujące te efekty). Generalnie do potwierdzania efektów uczenia się uprawnione będą podstawowe jednostki organizacyjne uczelni posiadające co najmniej pozytywną ocenę instytucjonalną lub programową na prowadzonym kierunku, poziomie i profilu kształcenia albo uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora związane z kierunkiem studiów.

W związku z wyżej omawianymi propozycjami zmian w ustawie o szkolnictwie wyższym (które mają wejść w życie już od 1 stycznia 2014 r.) wydaje się, że uczelnie powinny być bardziej zainteresowane wymaganiami stawianymi przed absolwentami ze strony rynku pracy i zmotywowane do obserwacji praktyki gospodarczej, co powinno przyczynić się do ciągłego unowocześniania i udoskonalania programów kształcenia. Wyzwania te będą dodatkowo wzmocnione, o ile wejdą w życie propozycje związane z obserwacją losów absolwenta (już dziś na mocy obowiązującej ustawy o szkolnictwie wyższym uczelnie powinny monitorować losy absolwentów, ale nie zostały wyposażone w odpowiednie narzędzia, stąd przepis ten był właściwie martwy – poza nielicznymi przypadkami, głównie w sytuacji realizacji jakiegoś projektu finansowanego ze środków zewnętrznych, zwykle unijnych). Omawiana nowelizacja włącza w proces śledzenia losów absolwentów Zakład Ubezpieczeń Społecznych, któremu minister szkolnictwa wyższego w terminie do końca września każdego roku przekazywał będzie dane absolwentów, którzy ukończyli studia w okresie pięciu lat kalendarzowych poprzedzających rok przekazania danych, obejmujące:

- 1) numer PESEL,

- 2) informacje o ukończonych oraz odbywanych studiach, w tym: nazwę uczelni, nazwę jednostki prowadzącej studia, formę studiów oraz kierunek, poziom i profil kształcenia, rok i miesiąc rozpoczęcia studiów, rok i miesiąc ukończenia studiów.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych w ciągu 3 m-cy przekazuje Ministrowi Nauki i Szkolnictwa Wyższego dane z pkt 2) uzupełnione o³⁵⁴:

- kod osoby ubezpieczonej, wygenerowany przez ZUS (niepozwalający na identyfikację absolwenta);
- rok urodzenia i płeć osoby ubezpieczonej,
- kod tytułu ubezpieczenia,
- wymiar czasu pracy osoby ubezpieczonej,
- pierwsze trzy cyfry kodu pocztowego adresu zameldowania lub adresu zamieszkania lub adresu do korespondencji osoby ubezpieczonej,
- kod Polskiej Klasyfikacji Działalności płatnika składek,
- kod płatnika składek wygenerowany przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych, niepozwalający na identyfikację płatnika,
- podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie emerytalne i rentowe osoby ubezpieczonej lub podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie chorobowe i wypadkowe osoby ubezpieczonej lub podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie zdrowotne.

Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego nie będzie mógł upubliczniać ani udostępniać tych danych, ale wyniki monitoringu w postaci zagregowanej, przedstawiające w szczególności losy zawodowe grup absolwentów po roku, trzech latach i pięciu latach od ukończenia studiów, udostępniane będą na stronie internetowej MNiSW. Nie będą udostępniane wyniki monitoringu dotyczące agregacji składających się z mniej niż 10 osób.

Przy założeniu, że wprowadzenie systemu monitorowania losów absolwentów w proponowanym kształcie się powiedzie, daje to szansę na uzyskanie kompletnych i wyczerpujących informacji o sytuacji młodych ludzi na rynku pracy. Z punktu widzenia niniejszego badania celowym byłoby uwzględnienie w zbieranych danych kodu zawodu lub stanowiska pracy, o umożliwiłoby pełną informację o zatrudnieniu absolwentów uczelni wyższych. Niezbędne w tym celu byłoby jednak zwiększenie ilości danych zbieranych przez ZUS od płatników składek – w deklaracjach ZUA, np. przy kodzie tytułu ubezpieczenia można by dodatkowo zamieścić kod zawodu/stanowiska pracy. Konieczne byłoby jednak uwzględnienie tych zmian w programie Płatnik służącym rozliczaniu się firm/institucji z obowiązków zgłoszeniowych i rozliczeniowych płatników składek. Zmiana nie byłaby zbyt skomplikowana i polegałaby jedynie na wprowadzeniu dodatkowego pola w formularzu ZUA

³⁵⁴ Dane te ZUS będzie przechowywał przez okres 5 lat.

wraz z rozwijaną listą kodów zawodów/specjalności. Propozycja rozbudowy formularza ZUA spowodowałaby, że dane o zatrudnieniu (w tym wynagrodzeniu) w zawodach, w tym zawodach A&A byłyby zbierane od całej populacji zatrudnionych (zgłoszonych do ubezpieczenia). Oczywiście należy się liczyć z tym, że nieco zwiększyłoby to obciążenia administracyjne przedsiębiorstw/institucji.³⁵⁵

5.5. Wnioski

Rynek usług księgowych i audytorskich podlega ciągłym zmianom. Wywołane są one przede wszystkim przez trendy, jakie można zaobserwować w samej gospodarce (przede wszystkim jej globalizację, wzrost konkurencyjności), ale także postęp techniczny i technologiczny. Konieczność szybkiego reagowania na sygnały z rynku, zanim zrobi to konkurencja, sprawia, że rosną wymagania wobec systemów informacyjnych stanowiących podstawę podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach oraz rodzą się nowe potrzeby informacyjne. Rynek A&A jak każdy inny sektor usług musi jak najlepiej dostosować się do potrzeb i oczekiwać swoich klientów. Podlega on jednak jeszcze wpływowi innych, specyficznych czynników i uwarunkowań. Kryzys finansowy oraz zachwianie zaufania wobec firm księgowych i audytorskich na skutek głośnych afer w Stanach Zjednoczonych i niektórych krajach Zachodniej Europy, każe zwrócić szczególną uwagę na jakość świadczonych usług oraz zagadnienia etyki w rachunkowości. Przebudowy wymaga zatem system kształcenia księgowych i audytorów, w celu realizacji powyższych postulatów.

Celem omówionych w niniejszym rozdziale zagadnień było zwrócenie uwagi jedynie na najważniejsze trendy i zjawiska obserwowane na rynku A&A, tak w zakresie samych usług, jak i tendencji będących przejawem dostosowania się do potrzeb rynku pracy. Ważnym zagadnieniem jest również zmiana w dotychczasowym podejściu do kształcenia księgowych w kierunku jego większego powiązania z gospodarką i uprzątnienia, co dotyczy w szczególności kształcenia formalnego.

Wydaje się, że w najbliższym czasie decydującymi dla dalszych zmian na rynku A&A będą zapowiadane przez rząd procesy deregulacyjne. Już obecnie można zaobserwować wiele inicjatyw i działań ze strony uczestników rynku A&A (przede wszystkim ze strony instytucji i jednostek edukacyjnych) mających na celu dostosowanie się do tych zmian, choć obawy o skutki deregulacji (zwłaszcza ze strony właścicieli firm księgowych) są nadal bardzo duże.

³⁵⁵ Jednakże wzrost obowiązków administracyjnych związany ze zgłoszeniem pracownika do ZUS byłby zrekomensowany zmniejszeniem tego rodzaju ciężarów poprzez wyeliminowanie konieczności wypełniania formularzy na potrzeby GUS związanych z badaniem rynku pracy.

6. ZAKRES DANYCH ZBIERANYCH PRZEZ INTERESARIUSZY

6.1. Informacje wprowadzające

W niniejszym rozdziale zostaną wskazane najważniejsze źródła danych o rynku A&A w Polsce. W podrozdziale 6.2. opisane zostaną te badania przeprowadzane przez GUS, które wnoszą najwięcej informacji na temat tego rynku. Omówiona pokrótce zostanie metodologia każdego badania, co jest niezbędne do właściwego interpretowania statystyk dotyczących otrzymanych wyników. Analizie poddano konstrukcję formularzy badawczych, co pozwoliło na zdiagnozowanie zakresu zbieranych danych dotyczących rynku A&A. Na tym tle możliwe będzie wskazanie rekomendacji w celu poprawy jakości uzyskiwanych informacji.

W podrozdziale 6.3. zebrane zostały źródła danych o rynku księgowości i audytu, inne niż zbierane przez statystykę państwową. Przedstawiono je w formie tabelarycznej, oddzielnie dla każdego interesariusza/grup interesariuszy. Dla poszczególnych kategorii określono zakres szczegółowy zbieranych informacji, formę ich prezentacji, częstotliwość uaktualniania, dostępność. Wskazano, tam gdzie to było zasadne, rekomendacje odnośnie poprawy sposobu i/lub zakresu prezentacji danych.

6.2. Dane zbierane przez GUS

6.2.1. Zasoby statystyki publicznej pod kątem rynku A&A

Statystyka publiczna ma bardzo ważne znaczenie w informacyjnym systemie społeczeństwa informacyjnego i gospodarce opartej na wiedzy. Podstawowym jej zadaniem jest rzetelne, obiektywne i systematyczne informowanie społeczeństwa, organów państwa, administracji publicznej oraz podmiotów gospodarki narodowej o sytuacji ekonomicznej, demograficznej, społecznej oraz środowiska naturalnego. Dzięki temu statystyka publiczna jest podstawowym systemem i źródłem informacji o państwie, tworząc o nim wiedzę, tj. o jego stanie, o zjawiskach, które w nim zachodzą, ekstrapoluje te zjawiska i prognozuje ich wystąpienie³⁵⁶. Aby zrealizować to zadanie jest ona uprawniona do zbierania i gromadzenia danych ze wszystkich dostępnych źródeł (sprawozdawczość GUS, sprawozdania innych resortów, administracyjne systemy informacyjne, ekspertyzy, opracowania, szacunki własne) określonych szczegółowo w programie badań statystycznych statystyki publicznej lub w odrębnych ustawach. Dane te dotyczą zarówno podmiotów gospodarki narodowej

³⁵⁶ K. Markowski, *Opisowa statystyka nauki*, (w:) *Podstawy naukoznawstwa*, pod red. P. Kawalca, P. Lipskiego, R. Wodzisza, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, T 1, s. 62 – 80.

oraz ich działalności (dane indywidualne), jak również osób fizycznych, ich życia i sytuacji (dane osobowe). Natomiast badania statystyki publicznej mogą dotyczyć każdej dziedziny życia społecznego i gospodarczego oraz występujących w nim zjawisk dających się obserwować i analizować z wykorzystaniem metod statystycznych³⁵⁷.

Program badań statystycznych statystyki publicznej corocznie na każdy następny rok ustala Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia w oparciu o przygotowany projekt programu badań ustalony przez Radę Statystyki. Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej jest aktem wykonawczym do art. 18 ustawy o statystyce publicznej³⁵⁸. Projekt programu badań przygotowywany jest w oparciu o przedstawioną wcześniej jego propozycję przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego (GUS). Prezes GUS przygotowuje propozycje projektu badań statystycznych **w oparciu o rozpoznane zapotrzebowanie na informacje i analizy statystyczne**³⁵⁹ i przedstawia go Radzie Statystyki, która na bieżąco uczestniczy w pracach programowych. Prace nad projektem ukierunkowane są na:

- uwzględnianie potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników informacji statystycznych, a przede wszystkim zapewnianie im informacji niezbędnych dla prawidłowej realizacji ich funkcji, jak również szeroko rozumianych potrzeb informacyjnych społeczeństwa,
- szczegółową, staranną i krytyczną ocenę dotychczasowego zakresu badań i przeanalizowanie projektowanych zamierzeń programowych zarówno pod kątem ich celowości, społecznej użyteczności i przydatności pozyskiwanych informacji, jak również pod względem możliwości wykonawczych systemu statystyki publicznej,
- antycypację nowych potrzeb informacyjnych,
- zaspokajanie potrzeb informacyjnych wynikających z zobowiązań Polski z tytułu członkostwa w organizacjach międzynarodowych, a zwłaszcza wymogów UE.

Projekt Programu badań statystycznych statystyki publicznej (Ppbssp) na określony rok, ujmując badania prowadzone zarówno przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ministrów i kierowników naczelnych i centralnych organów administracji rządowej, Prezesa NBP oraz Przewodniczącego KNF, jak również badania realizowane wspólnie przez służby statystyki publicznej z innymi naczelnymi lub centralnymi organami administracji rządowej. **Zakres tematyczny Ppbssp jest wynikiem współpracy i szerokich konsultacji z organami administracji centralnej i terenowej, władzami samorządowymi, organizacjami społecznymi i związkowymi oraz z przedstawicielami środowisk naukowych.**

³⁵⁷ Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. z 2012 r., poz. 591 oraz z 2013 r. poz. 2), dalej: UoSP.

³⁵⁸ Ibidem.

³⁵⁹ Ibidem, Art. 25, ust. 1.

Główną ideą przyświecającą określaniu zamierzeń programowych jest to by statystyka publiczna dostarczała rzetelnych, obiektywnych, profesjonalnych, niezależnych i społecznie użytecznych oficjalnych informacji statystycznych na potrzeby organów władzy państwowej, administracji rządowej, samorządu terytorialnego oraz na rzecz szerokiego i systematycznego informowania społeczeństwa. W zamierzeniu pozyskane i opracowane dane mają obrazować zjawiska i procesy kształtujące aktualną sytuację społeczno-gospodarczą kraju oraz stanowić podstawę do określania tendencji rozwojowych i prognozowania. Tematyka programu zapewnia także wywiązywanie się Rzeczypospolitej Polskiej (RP) z obowiązków informacyjnych, w zakresie wynikającym z kompetencji przekazywania danych, w związku z członkostwem w organizacjach międzynarodowych, jak również zaspokaja potrzeby informacyjne związane z członkostwem RP w Unii Europejskiej i organizacjach międzynarodowych. Pozyskiwane w ramach badań wynikowe informacje statystyczne mają również za zadanie pozwolić na określanie podstawowych wielkości i wskaźników, do których ogłaszania, na podstawie odrębnych przepisów, jest zobowiązany Prezes Głównego Urzędu Statystycznego. Oznacza to, iż przygotowywany projekt rozporządzenia musi być zgodny z prawem Unii Europejskiej, dlatego też wymaga potwierdzającej opinii Ministra Spraw Zagranicznych.

Przystępując do prac związanych z przygotowaniem wstępnego projektu badań statystyki publicznej na dany rok Prezes GUS występuje z prośbą do różnych podmiotów o zgłoszenie propozycji, sugestii, opinii i innych uwag pod kątem projektowania tematyki i zakresu badań. Wśród nich są m. in.:

- 1) Prezes Związku Miast Polskich,
- 2) Prezes Unii Metropolii Polskich,
- 3) Prezes Unii Miasteczek Polskich,
- 4) Przewodniczący Związku Powiatów Polskich,
- 5) Przewodniczący Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej,
- 6) Prezes Federacji Związków i Stowarzyszeń Gmin i Powiatów Rzeczypospolitej Polskiej,
- 7) Prezes Związku Województw RP,
- 8) Przewodniczący Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych,
- 9) Przewodniczący NSZZ „Solidarność”,
- 10) Przewodniczący Rady Krajowej NSZZ Rolników Indywidualnych „Solidarność”,
- 11) Przewodniczący Krajowego Związku Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych,
- 12) Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych,
- 13) Przewodniczący Polskiego Związku Emerytów, Rencistów i Inwalidów,
- 14) Przewodniczący Forum Związków Zawodowych,
- 15) Prezes Krajowej Izby Gospodarczej,
- 16) Prezes Polskiej Rady Biznesu,

- 17) Prezes Business Centre Club – Związek Pracodawców,
- 18) Prezydent Pracodawców RP,
- 19) Prezydent Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”,
- 20) Prezes Związku Rzemiosła Polskiego,
- 21) Prezes Polskiego Związku Windykacji,
- 22) Prezes Krajowej Rady Komorniczej,
- 23) Prezydent Ogólnopolskiej Federacji Stowarzyszeń Syndyków i Likwidatorów,
- 24) Prezes Stowarzyszenia Syndyków, Likwidatorów i Sanatorów,
- 25) **Prezes Stowarzyszenia Księgowych,**
- 26) Przewodniczący Rady Działalności Pożytku Publicznego,
- 27) **Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,**
- 28) **Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych,**
- 29) Prezes Polskiego Towarzystwa Statystycznego,
- 30) Dyrektor Instytutu Statystyki Kościoła Katolickiego,
- 31) Prezes Krajowej Rady Spółdzielczej,
- 32) Marszałkowie województw.

Wszystkie uzyskane opinie są następnie przekazywane, stosownie do zakresu działania, do właściwych jednostek autorskich prowadzących prace statystyczne, w celu ich rozpatrzenia pod kątem możliwości ich uwzględnienia w projektowanych przedsięwzięciach programowych statystyki publicznej na rok następny.

Po przeprowadzeniu konsultacji społecznych, w oparciu o zgłoszone przez jednostki autorskie propozycje badań statystycznych, a także zgłoszone przez użytkowników potrzeby informacyjne, uwagi i opinie, przygotowywana jest wstępna wersja projektu na kolejny rok. Następnie wykaz stanowisk odnośnie badań i zgłoszone uwagi są przedmiotem prac Komisji Programowej GUS z udziałem przedstawicieli jednostek prowadzących badania statystyczne oraz głównych użytkowników informacji statystycznych, a także Rady Statystyki.

W ramach prac związanych z przygotowaniem projektu określone są także koszty i sposób finansowania badań. Planowane koszty badań przygotowywane są na podstawie instrukcji do planowania kosztów badań, opracowanej przez GUS, natomiast w zakresie kosztów badań prowadzonych poza służbami statystyki publicznej - według szacunków podanych przez podmiot prowadzący badanie.

Na etapie przygotowania projektu badań na kolejny rok dokonuje się analizy zakresu prowadzonych badań w roku poprzedzającym. W efekcie tych analiz niektóre prowadzone badania zostają ograniczone, a **zgłoszone propozycje nowych badań są rozpatrywane na posiedzeniach Komisji Programowej oraz Rady Statystyki pod kątem celowości i zasadności ich prowadzenia oraz potrzebami informacyjnymi państwa i społeczeństwa jak**

również koniecznością realizacji zobowiązań wynikających z członkostwa w organizacjach międzynarodowych.

Rada Ministrów ustalając program badań na dany rok dla każdego badania w nim zawartego określa także:

- a) jego temat i organ prowadzący,
- b) rodzaj badania,
- c) zakres przedmiotowy oraz źródła zbieranych danych statystycznych,
- d) podmioty gospodarki narodowej i osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej zobowiązane do udzielania informacji i przekazywania danych statystycznych lub uczestniczące w badaniu na zasadzie dobrowolności,
- e) formy, częstotliwość, terminy i miejsce przekazywania danych statystycznych,
- f) rodzaje wynikowych informacji statystycznych oraz formy i terminy ich udostępnienia;
- g) koszty i sposób finansowania.

Badania statystyczne statystyki publicznej są prowadzone jako badania pełne, tj. dotyczące całej zbiorowości (do tego typu badań wliczane są przede wszystkim spisy powszechne), albo jako badania reprezentacyjne. Te zaś dotyczą wylosowanej lub celowo dobranej próby ze ściśle określonej zbiorowości (populacji, grupy społecznej itp.). W zależności od rodzaju badania respondenci są zobowiązani do udzielania odpowiedzi na określone w formularzu lub ankiecie pytania lub też mogą odpowiadać na nie na zasadzie dobrowolności. Jeżeli ujęte w programie badań statystycznych statystyki publicznej badanie jest prowadzone na zasadzie obowiązku, podmioty określone w programie są zobowiązane do udzielenia i przekazania prowadzącemu badanie pełnych i wyczerpujących informacji w zakresie, formie i terminach określonych szczegółowo w tym programie. Zarówno rodzaj i wielkość badania (próby) jak również obowiązkowy lub dobrowolny w nich udział określany jest każdorazowo w programie badań statystycznych statystyki publicznej lub w odrębnych ustawach. Przykładem takich odrębnych ustaw jest np. ustawa o powszechnym spisie rolnym – badanie w 2010 r., lub też ustawa o narodowym spisie powszechnym ludności i mieszkań - badanie w 2011 r.³⁶⁰. Ustawy te regulowały zakres tematyczny, formę, organizację oraz sposób przeprowadzenia i tryb przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego powszechnego spisu rolnego oraz narodowego spisu powszechnego ludności i mieszkań jak również oraz zakres, formę i tryb prac związanych z ich przygotowaniem i opracowaniem wyników³⁶¹.

³⁶⁰ Ustawa z dn. 17.07.2009 r. o powszechnym spisie rolnym w 2010 r. (Dz.U. z 2009 r., nr 126, poz. 1040) oraz Ustawa z dn. 4.03.2010 r. o narodowym spisie powszechnym ludności i mieszkań w 2011 r. (Dz.U. z 2010 r., nr 47 poz. 277).

³⁶¹ Ibidem.

Zgodnie z art. 19 ustawy o statystyce publicznej Rada Ministrów zapewnia ujęcie w programach badań statystycznych statystyki publicznej badań mających podstawowe znaczenie dla obserwacji procesów społecznych i gospodarczych, a w szczególności:

- 1) badań stałych pozwalających na obserwację ciągłą podstawowych dziedzin życia i występujących w nich zjawisk,
- 2) badań cyklicznych, w tym spisów powszechnych,
- 3) badań gwarantujących porównywalność wyników, w przypadku gdy dotyczą one zmiennych w czasie obiektów obserwacji statystycznej lub gdy zmianie ulega metodologia badania,
- 4) badań koniecznych dla wykonania przyjętych przez Rzeczpospolitą Polską zobowiązań międzynarodowych³⁶².

Dane statystyczne są przekazywane w formie pisemnej lub elektronicznej na formularzach sprawozdawczych, kwestionariuszach i ankietach statystycznych, których wzory i objaśnienia co do sposobu ich wypełniania określa Prezes Rady Ministrów, w drodze rozporządzenia.

Poza realizowaniem badań ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej na dany rok, służby statystyki publicznej (czyli Prezes GUS, podlegli mu dyrektorzy oraz powołani przez Prezesa GUS rzeczoznawcy, rachmistrze spisowi, ankieterzy statyczni itp.) mogą:

- a) prowadzić na indywidualne zamówienia badania statystyczne nieobjęte programem badań statystycznych statystyki publicznej;
- b) wykonywać na zlecenie dodatkowe opracowania i analizy, wykorzystując w tym celu również dane zgromadzone w badaniach objętych programem badań statystycznych statystyki publicznej; wówczas wyniki tych badań oraz opracowania i analizy stają się danymi statystyki publicznej i mogą być wykorzystywane, udostępniane i rozpowszechniane przez służby statystyki publicznej, jeżeli nie naruszy to uzasadnionego interesu zamawiającego lub zlecniodawcy i nie zastrzeżono w umowie ich wykorzystania wyłącznie na potrzeby zamawiającego lub zlecniodawcy.

Jednakże prowadzenie wyżej wspomnianych badań oraz wykonywanie opracowań i analiz następuje z zachowaniem przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej³⁶³. Ponadto służby statystyki publicznej mogą na zasadzie udziału dobrowolnego wykonywać na zamówienie opracowania wspomagające inne systemy informacyjne administracji publicznej, jak również oddelegowywać pracowników do wykonywania prac statystycznych w organach administracji rządowej i samorządowej.

³⁶² Dotyczy to wielu m. in. dyrektyw i decyzji Rady Unii Europejskiej, Parlamentu Europejskiego oraz Komisji Europejskiej itp.

³⁶³ Ustawa z dnia 6.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U., nr 112, poz. 1198, z późn. zm.).

Statystyka publiczna w sposób szczególny chroni zbierane i gromadzone w badaniach statystycznych **dane indywidualne i dane osobowe**. Są one objęte tajemnicą statystyczną³⁶⁴. Mogą być wykorzystywane **wyłącznie** do opracowań, zestawień i analiz statystycznych oraz do tworzenia przez służby statystyki publicznej operatu do badań statystycznych prowadzonych przez te służby. Pracownicy służb statystyki publicznej, rachmistrze spisowi, ankierzy statystyczni oraz inne osoby wykonujące czynności w imieniu i na rzecz statystyki publicznej, mający bezpośredni dostęp do danych indywidualnych i danych osobowych, są obowiązani do bezwzględnego przestrzegania tajemnicy statystycznej i mogą być dopuszczeni do wykonywania tych czynności po złożeniu w urzędzie statystycznym albo innej jednostce organizacyjnej służb statystyki publicznej pisemnego przyrzeczenia. Udostępnianie lub wykorzystywanie danych indywidualnych i danych osobowych dla innych celów niż wcześniej wspomniane jest zabronione i podlega karze pozbawienia wolności do lat trzech. Natomiast osoba, która w związku z wykonywaniem pracy lub czynności na zlecenie prowadzącego badanie statystyczne statystyki publicznej zapoznała się z danymi statystycznymi i w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej wykorzystała te dane podlega karze pozbawienia wolności do lat pięciu.

Dbałość o informacje przekazywane statystyce publicznej przejawia się także w ten sposób, iż nie są publikowane ani udostępniane dane zagregowane, jeśli istniałaby możliwość zidentyfikowania na ich podstawie danych odnoszących się do konkretnych osób lub podmiotów gospodarczych i charakteryzujących ich wyniki ekonomiczne. Dlatego też w myśl ustawy o statystyce nie mogą być publikowane lub udostępniane dane jeżeli na daną agregację składa się mniej niż trzy podmioty lub udział jednego podmiotu w określonym zestawieniu jest większy niż trzy czwarte całości³⁶⁵.

Zgodnie z ustawą o statystyce publicznej wyniki obliczeń, opracowań i analiz dokonanych na podstawie zebranych w badaniach statystycznych statystyki publicznej danych statystycznych, tzw. „wynikowych informacji statystycznych”, są powszechnie dostępne za wyjątkiem danych jednostkowych i osobowych. Statystyka publiczna zapewnia równoprawny, równorzędny i równoczesny dostęp do informacji statystycznych, a w szczególności do podstawowych wielkości i wskaźników. Rodzaje wynikowych informacji statystycznych oraz formy i terminy ich udostępnienia są ustalane w programie badań statystycznych statystyki publicznej³⁶⁶. Wszystkie informacje uzyskane z badań prowadzonych zgodnie z programem badań statystycznych mają charakter danych oficjalnych statystyki publicznej, bez względu na to, kto je prowadził. Wszystkie organy prowadzące badania w trybie ustawy o statystyce publicznej stosują obowiązujące

³⁶⁴ Więcej o tajemnicy statystycznej jest na stronie GUS-u:
http://www.stat.gov.pl/gus/tajemnica_stat_PLK_HTML.htm.

³⁶⁵ UoSP, Art. 38.

³⁶⁶ Ibidem, Art. 14 ust. 1, 2, 3.

standardy klasyfikacyjne oraz udostępniają wyniki badań służbom statystyki publicznej, a także przekazują je w porozumieniu z GUS organizacjom międzynarodowym.

Rodzaje wynikowych informacji statystycznych oraz formy i terminy ich udostępnienia są ustalane w programie badań statystycznych statystyki publicznej.

Powszechna dostępność wynikowych informacji statystycznych statystyki publicznej jest zapewniana przez³⁶⁷:

- a) zamieszczanie w wydawnictwach GUS, urzędów statystycznych oraz innych organów prowadzących badania statystyki publicznej wynikowych informacji statystycznych charakteryzujących sytuację ekonomiczną, demograficzną, społeczną oraz środowisko naturalne,
- b) ogłaszanie podstawowych wielkości i wskaźników do celów określonych każdorazowo w odrębnych przepisach³⁶⁸,
- c) podawanie do wiadomości w środkach masowego przekazu,
- d) udzielanie informacji, na podstawie danych zgromadzonych w wyniku badań statystycznych, w szczególności za pośrednictwem informatoriów statystycznych działających w Głównym Urzędzie Statystycznym i urzędach statystycznych.

W myśl Rozporządzenia w sprawie trybu i form ogłaszania, udostępniania i rozpowszechniania wynikowych informacji statystycznych, Prezes Głównego Urzędu Statystycznego ogłasza podstawowe wielkości i wskaźniki charakteryzujące sytuację społeczno-gospodarczą, wypełniając zobowiązania określone w odrębnych przepisach. Wskaźniki i ich wielkość są publikowane, w formie obwieszczeń lub komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" i Dzienniku Urzędowym Głównego Urzędu Statystycznego. Natomiast są one udostępniane przez informatoria statystyczne oraz środki masowego przekazu, począwszy od dnia podpisania przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego obwieszczenia lub komunikatu w tej sprawie, i z tym dniem stają się powszechnie dostępne.

Ogłaszanie, udostępnianie i rozpowszechnianie wynikowych informacji statystycznych badań statystycznych prowadzonych przez Główny Urząd Statystyczny i urzędy statystyczne odbywa się w formie drukowanych opracowań sygnalnych i wydawnictw statystycznych, na nośnikach elektronicznych oraz podawania informacji w sieci Internet.

Termin publikacji wynikowych informacji statystycznych badań statystycznych oraz tytuł określonej publikacji, wydawanej w ramach grup wydawniczych, jest określony w programie badań statystycznych statystyki publicznej.

³⁶⁷ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 10.09.1999 r. w sprawie trybu i form ogłaszania, udostępniania i rozpowszechniania wynikowych informacji statystycznych (Dz. U. z 1999r., nr 75, poz. 842).

³⁶⁸ Na stronie internetowej GUS jest zamieszczony wykaz wskaźników ogłaszanych przez prezesa GUS (stan na 27 lutego 2013 r., http://www.stat.gov.pl/gus/opis_wskaznikow_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 22.08.2013 r.).

Wszystkie inne agregacje danych statystycznych poza tymi, które wymieniono w Programie badań na dany rok - mogą być wykonywane (*przy zachowaniu tajemnicy statystycznej*) na specjalne zamówienie odbiorcy za odpłatnością. Ponieważ wymagają one dodatkowych nakładów pracy i/lub też przygotowania odpowiedniego oprogramowania.

Indywidualne zamówienia na udzielenie bezpośrednio informacji statystycznych lub wykonanie dodatkowych opracowań, nie ujętych w programie badań statystycznych statystyki publicznej przyjmują i realizują:

- a) w Głównym Urzędzie Statystycznym - Centralne Informatorium Statystyczne,
- b) w urzędach statystycznych - informatoria statystyczne.

Dochody uzyskiwane przez Główny Urząd Statystyczny i urzędy statystyczne, związane z rozpowszechnianiem i udostępnianiem wyników informacji statystycznych w formach określonych każdorazowo w programie badań statystycznych statystyki publicznej oraz specjalnych agregacji na indywidualne zamówienie są dochodami budżetu państwa. Uchwalenie przez Radę Ministrów programu badań statystycznych statystyki publicznej poprzedza, a najpóźniej następuje równolegle z uchwaleniem projektu ustawy budżetowej ze względu na to, iż badania statystyczne są finansowane ze środków budżetu państwa do wysokości określonej corocznie w ustawie budżetowej. **Z budżetu państwa nie są natomiast pokrywane koszty dodatkowych opracowań, przeliczeń statystycznych, analiz i badań wynikających z indywidualnych zamówień.**

W przypadku gdy zamawiającym badania, opracowania i analizy jest organ administracji państwowej, Najwyższa Izba Kontroli i Narodowy Bank Polski, odpłatność ustala się do wysokości poniesionych kosztów³⁶⁹.

Przygotowywany na każdy rok program badań złożony jest z około trzydziestu działów dotyczących różnych zagadnień ważnych z punktu potrzeb informacyjnych państwa i społeczeństwa. Do każdego GUS realizuje od kilku do kilkunastu badań. Łącznie w 2013 r. GUS będzie realizował 248 różnego rodzaju badań z następujących działów:³⁷⁰

1. Stan i ochrona środowiska;
2. Organizacja państwa, samorząd terytorialny;
3. Obrona narodowa, bezpieczeństwo wewnętrzne, wymiar sprawiedliwości;
4. Gospodarka społeczna;

³⁶⁹ UoSP, Art. 51 ust 3.

³⁷⁰ Zobacz: Program badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2013, Załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2012 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2013 (Dz. U. z 2012 r. poz. 1391), s. 3-7.

5. Ludność, procesy demograficzne;
6. Wyznania religijne, grupy etniczne;
7. Rynek pracy;
8. Wynagrodzenia, koszty pracy i świadczenia społeczne;
9. Rodzina, warunki bytu ludności, pomoc społeczna;
10. Mieszkania, infrastruktura komunalna;
11. Edukacja;
12. Kultura;
13. Zdrowie i ochrona zdrowia;
14. Turystyka i sport;
15. Nauka, technika i społeczeństwo informacyjne;
16. Rynek materiałowy i paliwowo-energetyczny;
17. Działalność rolnicza i leśna;
18. Działalność przemysłowa;
19. Działalność budowlana;
20. Działalność transportowa, łączność;
21. Działalność handlowa, hotelarska, gastronomiczna i inne wybrane rodzaje;
22. Działalności usługowych;
23. Stosunki gospodarcze z zagranicą;
24. Wyniki przedsiębiorstw niefinansowych;
25. Rynek finansowy;
26. Ceny;
27. Finanse publiczne;
28. Rzeczowy majątek trwały i inwestycje;
29. Rachunki narodowe;
30. Badania regionalne;
31. Operaty statystyczne.

W latach poprzednich liczba realizowanych przez GUS w programie badań była zbliżona i wahała się od 226 w 2008 r. do 248 w 2013 r. Zdecydowana większość z nich była badaniami stałymi, powtarzanymi co roku, część z nich była badaniami cyklicznymi realizowanymi co pewien okres czasu, niektóre zaś były badaniami jednorazowymi lub nowymi. Z wszystkich 248 badań prowadzonych przez GUS tylko 43 z nich w sposób pośredni lub bezpośredni dotyczy rynku usług księgowych. Tematy tych badań oraz lata, w których były (są)

prorowadzone zostały przedstawione w tabeli (Tabela 6.1). Wśród tych badań jest tylko dziesięć (ich tematy znajdują się w zaciemnionych wierszach tabeli), które mogą dostarczyć najwięcej informacji o rynku A&A. Informacje te dotyczą m. in. potencjału kadrowego (np. zainteresowań młodzieży – uczniów i studentów wiedzą i umiejętnościami z zakresu rachunkowości i księgowości), szacunkowej liczby zatrudnionych w zawodach związanych z A&A, wysokości wynagrodzeń w różnych podziałach (pod względem wieku, wykształcenia, stażu, wielkości firmy, sektora, branży i regionu, w którym osoby są zatrudnione), poziomu bezrobocia wśród osób zatrudnionych wcześniej na rynku A&A, absolwentów (szkół ponadgimnazjalnych, studiów wyższych oraz podyplomowych) po kierunkach związanych z rynkiem usług księgowych, rodzaju potrzeb edukacyjnych, oceny możliwości ich realizacji, szczebli karier edukacyjnych, sytuacji zawodowej młodych Polaków w powiązaniu z wieloma zmiennymi takimi jak wiek, płeć, itp.

Tabela 6.1. Wykaz badań z zakresu rynku pracy, wynagrodzeń, edukacji, nauki i techniki oraz warunków bytu ludności³⁷¹

	Rodzaj badania	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rynek pracy							
1.	Badanie aktywności ekonomicznej ludności (BAEL)	+	+	+	+	+	+
2.	Bezrobocie rejestrowane	+	+	-	-	-	-
3.	Bezrobotni i poszukujący pracy zarejestrowani w urzędach pracy	-	-	+	+	+	+
4.	Czas pracy	+	+	+	+	+	+
5.	Instytucjonalna obsługa rynku pracy	+	+	+	+	+	+
6.	Osoby powyżej 50. roku życia na rynku pracy	-	+	+	+	+	+
7.	Praca a obowiązki rodzinne	-	-	+	-	-	-
8.	<u>Praca nierejestrowana</u>	-	+	+	-	-	-
9.	Pracujący w gospodarce narodowej	+	+	+	+	+	+
10.	Przepływy ludności związane z zatrudnieniem	+	+	-	-	-	
11.	Strajki. Spory zbiorowe	+	+	+	+	+	+
12.	Warunki pracy	+	+	+	+	+	+
13.	<u>Wejście ludzi młodych na rynek pracy</u>	-	+	-	-	-	-
14.	Wolne miejsca pracy	+	+	+	+	+	+
15.	Wypadki przy pracy	+	+	+	+	+	+

³⁷¹ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o program badań statystyki publicznej na rok 2008, 2009, ..., 2013. http://www.stat.gov.pl/bip/4768_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 12.07.2013 r.).

	Rodzaj badania	2008	2009	2010	2011	2012	2013
16.	Zatrudnienie, wydatki na wynagrodzenia w państwowej sferze budżetowej	+	+	+	+	+	+
17.	Zezwolenia na pracę cudzoziemców w Polsce	+	+	+	+	+	+
18.	Osoby niepełnosprawne na rynku pracy	-	-	-	+	-	-
19.	Przejście z pracy na emeryturę	-	-	-	-	+	-
20.	Wypadki przy pracy i problemy zdrowotne związane z pracą	-	-	-	-	-	+
<u>Wynagrodzenia, koszty pracy i świadczenia społeczne</u>							
21.	<u>Wynagrodzenia w gospodarce narodowej</u>	+	+	+	+	+	+
22.	Badanie kosztów pracy	+	-	-	-	-	-
23.	<u>Koszty pracy i indeks kosztów zatrudnienia – opracowanie wtórne</u>	+	+	+	+	+	+
24.	<u>Struktura wynagrodzeń</u>	+	-	+	-	+	-
25.	<u>Świadczenia z ubezpieczeń społecznych i pozaubezpieczeniowe</u>	+	+	+	+	+	+
26.	<u>Zatrudnienie i wynagrodzenia w administracji publicznej i obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych</u>	-	-	+	-	+	-
Edukacja							
27.	Opieka nad dziećmi i młodzieżą	+	+	+	+	+	+
28.	Szkoły podstawowe, gimnazja i szkoły ponadgimnazjalne	+	+	+	+	+	+
29.	Szkoły wyższe i ich finanse	+	+	+	+	+	+
30.	Ustawiczne szkolenie zawodowe w przedsiębiorstwach	-	-	+	-	-	-
31.	Zatrudnienie, wypadki uczniów, wypoczynek dzieci i młodzieży szkolnej, liczba uczniów w szkołach	+	+	+	+	+	+
32.	Wybory ścieżki kształcenia a sytuacja zawodowa młodych Polaków	-	-	-	+	-	-
33.	Kształcenie dorosłych	-	-	-	-	+	-
<u>Nauka, technika i społeczeństwo informacyjne</u>							
34.	Zasoby ludzkie dla nauki i techniki (HRST)	+	+	+	+	+	+
<u>Warunki bytu ludności, pomoc społeczna</u>							

	Rodzaj badania	2008	2009	2010	2011	2012	2013
35.	<u>Budżety gospodarstw domowych</u>	+	+	+	+	+	+
36.	<u>Kondycja gospodarstw domowych (postawy konsumentów)</u>	+	+	+	+	+	+
37.	<u>Pomoc społeczna</u>	+	+	+	+	+	+
38.	<u>Europejskie badanie warunków życia ludności (EU-SILC)</u>	+	+	+	+	+	+
39.	<u>Procesy inflacyjne a oszczędzanie i konsumpcja w gospodarstwach domowych</u>	+	+	+	+	+	+
40.	<u>Badanie spójności społecznej</u>	-	-	-	+	-	
41.	<u>Beneficjenci środowiskowej pomocy społecznej i świadczeń rodzinnych</u>	-	-	-	+	+	+
42.	<u>Zjawisko ubóstwa oraz procesy wykluczenia społecznego</u>	-	-	-	-	+	+
43.	<u>Charakterystyka warunków życia rodzin w Polsce</u>	-	-	-	-	+	

Poniżej zostaną omówione badania, które w największym stopniu mówią o osobach zajmujących się zawodowo rachunkowością i księgowością³⁷².

6.2.2. Bezrobotni i poszukujący pracy zarejestrowani w urzędach pracy³⁷³

Celem badania jest pozyskiwanie danych o liczbie i strukturze bezrobotnych oraz poszukujących pracy, zarejestrowanych w powiatowych urzędach pracy, według cech demograficzno-społecznych, doświadczenia zawodowego i czasu pozostawania bez pracy oraz o napływie i odpływie bezrobotnych i poszukujących pracy z rejestrów urzędów pracy, z uwzględnieniem przekrojów terytorialnych, a także bieżąca comiesięczna diagnoza przychodów i wydatków Funduszu Pracy realizujących zadania wynikające z ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.³⁷⁴

Liczba bezrobotnych, przedstawiana także za pomocą wskaźnika poziomu bezrobocia rejestrowanego stanowi, drugie po BAEL, źródło informacji o osobach bezrobotnych w Polsce. Dane z obu źródeł różnią się ze względu na inną metodologię badania, przyjęte definicje i terminy badań. Dane dotyczące liczby bezrobotnych zbierane przez Powiatowe

³⁷² Opracowano przede wszystkim w oparciu o Program badań statystyki publicznej na rok 2013. Załącznik do Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9.11.2012 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2013 (Dz. U. z 2012 r., poz. 1391).

³⁷³ Ibidem, s. 117, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 12.07.2013 r.).

³⁷⁴ Ibidem, s. 116.

Urzędy Pracy (PUP-y) opierają się na definicji bezrobotnego, określonej w ustawie o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy³⁷⁵. Bezrobotnym w rozumieniu przepisów wcześniej wspomnianej *Ustawy* jest osoba poszukująca zatrudnienia, która:

- ukończyła 18 rok życia, czyli jest pełnoletnia,
- nie osiągnęła wieku emerytalnego określonego w art. 24 ust. 1a i 1b oraz w art. 27 ust. 2 i 3 *Ustawy z dn. 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2009 r., nr 153, poz. 1227, z późn. zm.)*,
- aktualnie nie uczy się na żadnym szczeblu kształcenia lub nie jest skierowana na szkolenie przez PUP,
- jest zameldowana lub pozostaje w Polsce legalnie lub jej pobyt może zostać zalegalizowany (azyl polityczny, karta stałego lub czasowego pobytu, obywatele UE).

Dane pozyskiwane są z Powiatowych i Wojewódzkich Urzędów Pracy i dotyczą osób zarejestrowanych w urzędach pracy zgodnie z przepisami ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy uznanych za bezrobotne oraz osoby poszukujące pracy. WUP-y i PUP-y przekazują także dane dotyczące osób niepełnosprawnych (w tym poszukujących pracy niepozostających w zatrudnieniu) w rozumieniu ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, zarejestrowanych w urzędach pracy zgodnie z przepisami ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.³⁷⁶ Komenda Główna OHP, urzędy wojewódzkie, MPiPS (dysponent Funduszu Pracy) w tym badaniu przekazują także informacje o zakresie przychodów i wydatków Funduszu Pracy.

Przedmiotem badania jest:³⁷⁷

1. Liczba i struktura bezrobotnych według:

- cech demograficzno-społecznych (wiek, płeć, poziom wykształcenia),
- miejsca zamieszkania (miasta, wieś),
- pozostawania w szczególnej sytuacji na rynku pracy (do 25. roku życia; bezrobotni długotrwale; kobiety, które nie podjęły zatrudnienia po urodzeniu dziecka; bezrobotni powyżej 50. roku życia; bez kwalifikacji zawodowych; bez doświadczenia zawodowego; bez wykształcenia średniego; samotnie wychowujący co najmniej jedno dziecko do 18. roku życia; bezrobotni, którzy po odbyciu kary pozbawienia wolności nie podjęli zatrudnienia; niepełnosprawni, po zakończeniu realizacji kontraktu socjalnego),

³⁷⁵ Zob. *Ustawa z dn. 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2008 r., nr 69, poz. 415, z późn. zm.)*.

³⁷⁶ *Ustawa z dnia 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2011 r., nr 127, poz. 721 z późn. zm.)* oraz *Ustawa z dnia 20.04.2004 r. o promocji...*

³⁷⁷ Program badań..., s. 116.

- doświadczenia zawodowego (staż pracy, sektor własności, sekcje PKD, zawód) i czasu pozostawania bez pracy.
- płynności bezrobocia (napływ do bezrobocia oraz odpływ z bezrobocia według przyczyn, w tym wybrane kategorie bezrobotnych: długotrwale bezrobotni; do 25. roku życia; powyżej 50. roku życia; zamieszkali na wsi; z prawem do zasiłku).

2. Liczba i struktura osób poszukujących pracy według:

- cech demograficzno-społecznych (wiek, płeć, poziom wykształcenia),
- miejsca zamieszkania (miasta, wieś),
- doświadczenia zawodowego (staż pracy, sekcje PKD) i czasu pozostawania bez pracy,
- płynności (napływ do rejestrów urzędów pracy oraz odpływ z rejestrów według przyczyn),
- określonych ustawowo kategorii (w tym niepełnosprawni niepozostający w zatrudnieniu, pracownicy w wieku 45 lat i powyżej).

3. Aktywne działania na rzecz promocji zatrudnienia: szkolenia, prace interwencyjne, roboty publiczne, staże, przygotowanie zawodowe dorosłych, prace społecznie użyteczne, realizacja indywidualnego programu socjalnego lub kontraktu socjalnego, realizacja indywidualnego planu działania, usługi poradnictwa zawodowego i informacji zawodowej, pomoc pracodawcom i przedsiębiorcom w zakresie wspierania rozwoju zawodowego pracowników oraz w zakresie doboru kandydatów do pracy i w określaniu wymagań dotyczących stanowisk pracy (według: sektorów własności, wielkości przedsiębiorstw), pomoc w aktywnym poszukiwaniu pracy (kluby pracy).
4. Wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej według sektorów własności i sekcji PKD oraz zawodów.
5. Liczba umów zawartych z agencjami zatrudnienia oraz liczba bezrobotnych skierowanych do agencji, w tym będących w szczególnej sytuacji na rynku pracy.
6. Uczestnictwo w programach współfinansowanych z Europejskiego Funduszu Społecznego: projektach systemowych i konkursowych realizowanych przez powiatowe urzędy pracy.
7. Liczba programów specjalnych oraz liczba bezrobotnych i poszukujących pracy uczestniczących w programach. Stan środków Funduszu Pracy, zobowiązań i należności oraz przychody i wydatki Funduszu Pracy.
8. Koszty konferencji, seminariów; posiedzeń lub spotkań, w tym o charakterze międzynarodowym, organizowanych przez ministra właściwego do spraw pracy, w szczególności dla kadry publicznych służb zatrudnienia i Ochotniczych Hufców Pracy.

9. Zgłoszenia zwolnień i zwolnienia grupowe, zwolnienia monitorowane - liczba zakładów pracy oraz liczba osób objętych tymi formami, w podziale na sektor publiczny i prywatny.

GUS otrzymuje dane od PUP-y, WUP-y, MPiPS oraz Komendy Głównej Ochotniczych Hufców Pracy na sprawozdaniach MPiPS-01 wraz z załącznikami, MPiPS-02, MPiPS-07³⁷⁸. Sprawozdania są przekazywane w formie elektronicznej raz w miesiącu (MPiPS-01 sprawozdanie o rynku pracy oraz MPiPS – 02 – sprawozdanie o przychodach i wydatkach Funduszu Pracy), raz na kwartał (Załącznik nr 1 do sprawozdania MPiPS-01 - bezrobotni oraz poszukujący pracy według czasu pozostawania bez pracy, wieku, poziomu wykształcenia i stażu pracy), dwa razy w roku (załączniki do sprawozdania MPiPS – 01 nr 2 - bezrobotni według rodzaju działalności ostatniego miejsca pracy, poszukujący pracy oraz wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej, nr 3 - bezrobotni oraz wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej według zawodów i specjalności: w formie elektronicznej, nr 7 - bezrobotni według gmin, oraz MPiPS-07 - sprawozdanie o osobach niepełnosprawnych bezrobotnych i poszukujących pracy niepozostających w zatrudnieniu), oraz raz w roku (załączniki do sprawozdania MPiPS – 01 nr 4 - poradnictwo zawodowe i informacja zawodowa, pomoc w aktywnym poszukiwaniu pracy, szkolenie bezrobotnych i poszukujących pracy, staż i przygotowanie zawodowe dorosłych, nr 5 - bezrobotni oraz poszukujący pracy zamieszkali na wsi według czasu pozostawania bez pracy, wieku, poziomu wykształcenia i stażu pracy, nr 6 - aktywne programy rynku pracy, nr 8 - umowy z agencjami zatrudnienia i programy specjalne; w formie elektronicznej).

W efekcie zebranych danych GUS udostępnia opracowane informacje dotyczące:³⁷⁹

1. Bezrobotnych i poszukujących pracy zarejestrowanych w urzędach pracy w formie:
 - przekroju terytorialnego: region, województwo, podregion, powiat, gmina (bezrobotni: ogółem, w tym kobiety: będący w szczególnej sytuacji na rynku pracy, w tym do 25. roku życia, powyżej 50. roku życia oraz długotrwale bezrobotni według stanu w końcu I i II półrocza),
 - tablicach wynikowych (forma elektroniczna) - około 20 dni po okresie sprawozdawczym,
 - opracowaniu: „Informacja o bezrobotnych i poszukujących pracy” - miesiąc (MPiPS),
 - opracowaniu „Bezrobocie rejestrowane” - czerwiec, wrzesień, grudzień 2013 r., marzec 2014 r. (GUS),
 - opracowaniu „Bezrobocie rejestrowane w Polsce” - raport miesięczny (MPiPS),
 - opracowaniu „Rynek pracy w Polsce” - marzec 2014 r. (MPiPS),

³⁷⁸ Wzory wybranych formularzy sprawozdawczych są zamieszczone w Załącznikach.

³⁷⁹ Program badań..., s. 120.

- tablicy „Bezrobotni zarejestrowani oraz stopa bezrobocia rejestrowanego” - miesiąc (GUS),
 - opracowaniu - monitoring rynku pracy „Miesięczna informacja o bezrobociu rejestrowanym w Polsce” - miesiąc (GUS).
2. Liczby i struktury osób niepełnosprawnych bezrobotnych oraz poszukujących pracy niepozostających w zatrudnieniu według cech demograficznych, społecznych i zdrowotnych w powiązaniu z czasem pozostawania bez pracy oraz wolne miejsca pracy i aktywizacji zawodowej dla osób niepełnosprawnych:
- w przekroju terytorialnych: region, województwo, podregion, powiat,
 - tablice wynikowe (forma elektroniczna) - październik 2013 r., kwiecień 2014 r.
3. Przychody i wydatki Funduszu Pracy - tablice wynikowe (forma elektroniczna) - około 21 dni po okresie sprawozdawczym.

Wnioski/rekomendacje

Opracowania przygotowane przez GUS, MPiPS oraz Urzędy pracy odnośnie osób bezrobotnych i poszukujących pracy zazwyczaj są na poziomie ogólnym. Dotyczą one liczby bezrobotnych i poszukujących pracy i są analizowane pod względem wieku, wykształcenia, długości pozostawania bez pracy, różnych grup społecznych (osób młodych, kobiet, pięćdziesiąt plus itp.). Jednakże żadne z tych opracowań nie dotyczy osób bezrobotnych i poszukujących pracy, które mają zawód wyuczony lub ostatni wykonywany związany z rachunkowością i księgowością. W prawdzie Urzędy pracy na poziomie regionalnym, a MPiPS na poziomie krajowym przygotowuje zestawienie tzw. zawodów nadwyżkowych i deficytowych lecz zawody te nie są analizowane pod kątem A&A. Podobnie też opracowania i analizy GUS przygotowywane są na poziomie ogólnym i dotyczą bezrobocia rejestrowanego w poszczególnych kwartałach w przekrojach pod względem nowo zarejestrowanych i wyrejestrowanych bezrobotnych, bezrobotnych zamieszkałych na wsi, w mieście, w podziale według wykształcenia, długości pozostawania bez pracy województw itp. Żadne z tych opracowań nie dotyczyło bezpośrednio rynku usług księgowych.

Pomimo takiego stanu rzeczy w oparciu o sprawozdania Urzędów Pracy oraz MPiPS przekazywanych do GUS jak również zamieszczanych na stronach tych instytucji można przygotować bardzo szczegółowe **analizy dotyczące podaży i popytu na pracę w zakresie zawodów związanych z rynkiem usług księgowych**. Analizy te mogą być przygotowane w bardzo różnych przekrojach terytorialnych, dotyczyć osób w różnym wieku i o różnym wykształceniu, jak również działających tendencji na rynku pracy, itp. (analizę tego typu przeprowadzono w podrozdziale 4.7.).

6.2.3. Wolne miejsca pracy³⁸⁰

Celem badania jest określenie zmian w liczbie pracujących i wolnych miejsc pracy, w tym nowo utworzonych. Wyniki badania pozwalają na pogłębioną analizę sytuacji na rynku pracy, z uwzględnieniem miejsc pracy według zawodów, sekcji i działów PKD, sektorów własności, regionów, województw oraz ofert pracy zgłaszanych do urzędów pracy. Badanie ma charakter stały i wykonywane jest co kwartał.

Badania popytu na pracę Główny Urząd Statystyczny prowadzi od 1995 r. w jednostkach dużych sektora przedsiębiorstw. Trzy lata później po raz pierwszy badaniem objęto także jednostki średnie sektora przedsiębiorstw, zaś od 2005 r. zmieniono formułę badania, dostosowując ją do wymagań Eurostatu, tak aby ujednolicić to badanie pod względem treści i metody we wszystkich krajach unijnych. Badanie jest badaniem reprezentacyjnym i prowadzone jest raz na kwartał. Walorem jego jest zarówno częstotliwość jak również fakt, iż obejmuje podmioty zaliczane do wszystkich rodzajów działalności. Dzięki temu można na bieżąco śledzić zmiany zachodzące na rynku pracy.

Od 2007 r. badanie ma charakter reprezentacyjny i obejmuje podmioty gospodarki narodowej o liczbie zatrudnionych 1 lub więcej osób. Badaniem objęte są w szczególności osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą - według jednostek lokalnych, w których liczba zatrudnionych wynosi 1 lub więcej osób, prowadzące działalność gospodarczą w zakresie: rolnictwa, leśnictwa i rybactwa (działy: 01-03), górnictwa i wydobywania (działy: 05-09), przetwórstwa przemysłowego (działy: 10-33), wytwarzania i zaopatrywania w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych (dział 35), dostaw wody: gospodarowania ściekami i odpadami oraz działalności związanej z rekultywacją (działy: 36-39) budownictwa (działy: 41-43). handlu hurtowego i detalicznego: naprawa pojazdów samochodowych i motocykli (działy: 45-47), transportu i gospodarki magazynowej (działy: 49-53), działalności związanej z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi (działy: 55-56), informacji i komunikacji (działy: 58-63), działalności finansowej i ubezpieczeniowej (działy: 64-66), działalności związanej z obsługą rynku nieruchomości (dział 68), działalności profesjonalnej, naukowej i technicznej (działy: 69-75), działalności w zakresie administrowania i działalności wspierającej (działy: 77-82), administracji publicznej i obrony narodowej: obowiązkowych zabezpieczeń społecznych (dział 84), edukacji (dział 85). opieki zdrowotnej i pomocy społecznej (działy: 86-88), działalności związanej z kulturą, rozrywką i rekreacją (działy: 90-93), działalności usługowej pozostałej (działy: 95-96).

Przedmiotem badania zaś jest liczba osób pracujących ogółem, w tym kobiety w dniu: 31 marca, 30 czerwca, 30 września, 31 grudnia 2013 r., nowo utworzone miejsca pracy,

³⁸⁰ Program badań..., s. 122, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 24.07.2013 r.).

zlikwidowane miejsca pracy, wolne miejsca pracy, pracujące osoby niepełnosprawne. Oferty pracy zgłaszane do urzędów pracy. Dane przekazywane są w wersji elektronicznej na sprawozdaniu Z-05. Do analizy wolnych miejsc pracy (ofert pracy) wykorzystywane są także inne źródła informacji, tj. sprawozdania Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej sporządzane na podstawie rejestrów w powiatowych urzędach pracy ze sprawozdania MPiPS-01 z załącznikami nr 2 i 3. W świetle obowiązujących regulacji prawnych wszystkie wolne miejsca pracy powinny być zgłaszane, a więc i rejestrowane w powiatowych urzędach pracy

Próba do badania popytu na pracę ma specyficzną konstrukcję. Jest ona losowana oddzielnie dla jednostek dużych i średnich oraz dla jednostek małych. Odrębne rozwiązanie dla jednostek małych motywowane jest nieco innym celem badania dla tej części badanej zbiorowości. W przypadku jednostek dużych i średnich celem badania jest uzyskanie informacji dla poszczególnych rodzajów działalności (sekcji PKD) według województw, a w przypadku małych jednostek, zasadniczym celem badania jest uzyskanie precyzyjnych wyników dla poszczególnych rodzajów działalności tj. 15 sekcji PKD. Wylosowana próba, zarówno dla jednostek dużych i średnich, jak i dla jednostek małych, wykorzystywana jest we wszystkich badaniach kwartalnych w danym roku badania. Po uogólnieniu wyniki są reprezentatywne dla ok. 0,5 mln jednostek³⁸¹.

Efektom badania są informacje o liczbie osób pracujących ogółem, w tym kobiet, liczba i struktura wolnych miejsc pracy według zawodów, sekcji i działów PKD, sektorów własności, regionów i województw oraz nowo utworzone oraz zlikwidowane miejsca pracy według sekcji i działów PKD, sektorów własności, regionów i województw. Pozyskane dane są udostępniane pod postacią następujących opracowań:

- „Bezrobocie rejestrowane” – czerwiec, wrzesień, grudzień 2013 r., marzec 2014 r.
- „Popyt na pracę w 2013 r.” – czerwiec 2014 r.,
- monitoring rynku pracy „Popyt na pracę” – I, I i II, I-III, I-IV kwartał 2013 r., czerwiec, wrzesień, grudzień 2013 r., marzec 2014 r.

Wnioski/rekomendacje

Formularz Z-05 wykorzystywany w badaniu reprezentacyjnym służy do badania popytu na pracę³⁸² zbudowany jest z trzech działów. Pierwszy dotyczy podstawowych danych o jednostce badanej. Wśród nich jest symbol rodzaju działalności według PKD oraz informacje o stanie aktywności prawnej i ekonomicznej w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego. W tym miejscu podmiot badany określa, czy jest aktywny (prowadzi działalność, jest w budowie-organizacji, w stanie likwidacji czy w stanie upadłości), czy nieaktywny (tzn. nie

³⁸¹ GUS do badań podmiotów gospodarki narodowej wykorzystuje tzw. jednostki statystyczne (grupy podmiotów gospodarki narodowej), gdzie: jednostki małe to takie, które zatrudniają do 9 pracowników, od 10 do 49 to jednostki średnie, zaś jednostki duże zatrudniają powyżej 49 osób.

³⁸² Temat badania GUS: wolne miejsca pracy.

podjął działalności, jest w stanie likwidacji, upadłości, czy też zawiesił działalność bądź ją zakończył lecz nie wykreślił z rejestru). Drugi dział dotyczy popytu na pracę i zawiera sześć itemów (pytań). W pierwszym z nich podmiot określa liczbę pracujących, w tym kobiet w 96 dużych grupach (dwucyfrowych) według Klasyfikacji Zawodów i Specjalności³⁸³. Drugi i trzeci item z tego działu dotyczą liczby nowo utworzonych i/lub zlikwidowanych miejsc pracy od początku roku do końca kwartału. Piąte pytanie (item) dotyczy tego, czy w ostatnim dniu kwartału istniały w jednostce wolne miejsca pracy. Jeśli podmiot odpowie tak, to przechodzi do pytania 6, w którym to określa, także w dużych dwucyfrowych grupach zawodów, ile miejsc pracy istniało, i ile z nich było adresowanych specjalnie dla kobiet. W dziale trzecim formularza podmiot przedstawia informacje uzupełniające, tj. dotyczące liczby osób niepełnosprawnych, ilu z nich pracuje na specjalnie dostosowanych stanowiskach oraz czy podmiot jest zainteresowany zwiększeniem zatrudnienia osób niepełnosprawnych. Na zakończenie osoba sporządzająca formularz podaje swój e-mail. Wcześniej podany jest także e-mail sekretariatu jednostki. Dla podmiotów o liczbie pracujących nie większej niż 5 osób dopuszczalne jest przekazywanie danych w formie papierowej. Podmioty większe mają odpowiedni login i hasło i sprawozdanie wypełniają w tzw. portalu sprawozdawczym. Dane pozyskane z tak wypełnionego formularza mają małą wartość jeśli chodzi o rynek usług księgowych. Ponieważ z liczby zatrudnionych np. w grupie 24 – specjaliści ds. ekonomicznych i zarządzania jest 99 różnych specjalistów, wśród których specjalistów pracujących w zawodach A&A jest tylko dziewięciu. Znaczenie tego badania dla rynku usług księgowych mogłoby znacznie wzrosnąć po modyfikacjach formularza. Rozszerzenie działu drugiego kwestionariusza polegające na uszczegółowieniu niektórych dużych grup zawodowych nie wpłynęłoby istotnie zarówno na obciążenie sprawozdawcy badaniem (ponieważ i tak musi zrobić zestawienie zatrudnionych pracowników według dużych grup). Nie wpłynęłoby także na jakość badania, gdyż modyfikacja formularza nie wpływa na losowanie próby do badań. Poza uszczegółowieniem niektórych grup zawodowych w celu zwiększenia jakości i liczby danych o osobach pracujących w zawodach związanych z rachunkowością i księgowością wskazane by było także przy tych zawodach dodać informacje o wieku, stażu pracy, wykształceniu, ewentualnie o kierunku studiów, bądź rodzaju wyuczonego zawodu. Poszerzenie informacji mogłoby dotyczyć tylko wprowadzonych zawodów. Wersje elektroniczne formularzy mają szereg rozwijanych menu, dlatego też dodatkowe obciążenie dla wypełniających te informacje podmiotów byłoby małe. Podobnej modyfikacji należałoby dokonać także w przypadku itemu szóstego, który dotyczy liczby wolnych miejsc pracy w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego według Klasyfikacji Zawodów i Specjalności. Zakres dodatkowych informacji po modyfikacji formularza Z-05 odnośnie zawodów A&A byłby następujący:

- liczba pracujących według zawodów i płci (stan w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego),

³⁸³ Klasyfikacja ta została wprowadzona rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27.04.2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (Dz. U. nr 82, poz. 537).

- liczba nowo utworzonych miejsc pracy w okresie od początku roku do końca kwartału sprawozdawczego,
- liczba wolnych miejsc pracy, w tym nowo utworzone w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego według zawodu i wymaganego poziomu wykształcenia,
- wiek, wykształcenie, kierunek studiów, itp.

Wszystkie te informacje mogłyby być zestawione według cech charakteryzujących zakłady pracy, a mianowicie rozmieszczenie przestrzenne, sektory własności, rodzaje działalności oraz wielkość jednostek. Poniżej przedstawiono przykład zmodyfikowania formularza Z-05 (Tabela 6.2). Oryginał zamieszczony jest w aneksie oraz na stronie internetowej GUS³⁸⁴.

Tabela 6.2. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza Z-5³⁸⁵

Dział 2. POPYT NA PRACĘ						
2. Liczba pracujących według Klasyfikacji Zawodów i Specjalności 2010 (stan w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego)						
Symbol zawodu i nazwa		Ogółem	w tym kobiety	Wykształcenie	Kierunek ukończonych studiów/ wyuczony zawód	...
0		1	2	3	4	5
OGÓŁEM (suma wierszy od 02 do 41)		01				
11 Przedstawiciele władz publicznych, wyżsi urzędnicy i dyrektorzy generalni	02					
12 Kierownicy do spraw zarządzania i handlu	03					
13 Kierownicy do spraw produkcji i usług	04					
14 Kierownicy w branży hotelarskiej, handlu i innych branżach usługowych	05					
21 Specjaliści nauk fizycznych, matematycznych i technicznych	06					
22 Specjaliści do spraw zdrowia	07					
23 Specjaliści nauczania i wychowania	08					
24 Specjaliści do spraw ekonomicznych i zarządzania	09					

³⁸⁴ <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/index.htm> (dostęp dn. 25.09.2013 r.).

³⁸⁵ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o część sprawozdania GUS Z-05 Badanie popytu na pracę, <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/index.htm> (dostęp dn. 24.09.2013 r.).

Dział 2. POPYT NA PRACĘ						
2. Liczba pracujących według Klasyfikacji Zawodów i Specjalności 2010 (stan w ostatnim dniu kwartału sprawozdawczego)						
241101 Biegły rewident	10					
241102 Specjalista do spraw kontrolingu	11					
241103 Specjalista do spraw rachunkowości	12					
241104 Specjalista do spraw rachunkowości inwestycyjnej	13					
241105 Specjalista do spraw rachunkowości podatkowej	14					
241106 Specjalista do spraw rachunkowości zarządczej	15					
25 Specjaliści do spraw technologii informacyjno-komunikacyjnych	16					
26	17					

6.2.4. Zezwolenia na pracę cudzoziemców w Polsce³⁸⁶

Celem badania jest pozyskanie informacji o sytuacji na rynku pracy w zakresie legalnego zatrudnienia cudzoziemców w RP. Sprawozdają Urzędy wojewódzkie w zakresie wydawania zezwoleń na pracę cudzoziemców w RP wykorzystując do tego celu sprawozdanie MPIPS-04, czyli sprawozdanie o wydawanych zezwoleniach na pracę cudzoziemców w RP. W efekcie GUS dysponuje danymi odnośnie liczby zezwoleń na pracę cudzoziemców w RP wydawanych na podstawie przepisów ustawy z dnia o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, z uwzględnieniem obywatelstwa, grup pracowniczych, grup zawodów, wybranych sekcji PKD, typów zezwoleń oraz okresu ważności zezwoleń. Dane udostępniane są w przekroju terytorialnym: regiony, województwa – tablice wynikowe (nośnik magnetyczny) – za I półrocze w miesiącu lipcu danego roku, zaś za II półrocze w miesiącu styczniu roku następnego. Natomiast za cały rok ubiegły w miesiącu lutym roku następnego.

Wnioski/rekomendacje

W ciągu ostatnich kilku lat co roku wydaje się w Polsce w granicach 35-40 tys. zezwoleń na pracę. Zdecydowana większość z nich to zezwolenia dla cudzoziemców wykonujących pracę na terytorium RP na podstawie umowy z podmiotem, którego siedziba, miejsce zamieszkania albo oddział, zakład lub inna forma zorganizowanej działalności znajduje się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na podstawie pozyskiwanych przez GUS danych ze sprawozdania

³⁸⁶ Program badań,..., s. 129, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 25.07.2013 r.).

MPiPS-04 można wykonać opracowanie dotyczące liczby cudzoziemców pracujących w Polsce na stanowiskach A&A w różnych przekrojach, tj. pod względem wykonywanych przez nich zawodów, rozmieszczenia terytorialnego, kraju pochodzenia itp.

6.2.5. Struktura wynagrodzeń³⁸⁷

Celem badania zatytułowanego struktura wynagrodzeń jest określenie struktury i poziomu miesięcznych i godzinowych wynagrodzeń brutto według cech osób fizycznych takich jak: płeć, wiek, poziom wykształcenia, staż pracy, wykonywany zawód oraz cech charakteryzujących zakłady pracy tych osób, a więc: rodzaj działalności, sektor własności, wielkość zakładu. Zakres przedmiotowy i podmiotowy badania oraz wymagania dotyczące jakości danych są ustalone na podstawie rozporządzeń Komisji Europejskiej w sprawie statystyki wynagrodzeń.

Badanie ma charakter cykliczny, tj. realizowane jest co dwa lata oraz jest badaniem reprezentacyjnym. W badaniu bierze obowiązkowy udział ok. 20% podmiotów gospodarki narodowej o liczbie pracujących 10 i więcej osób. Podmioty te przesyłają dane na sprawozdaniu Z-12. Badaniem objęte są w szczególności osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, w których liczba pracujących wynosi 10 i więcej osób, według jednostek lokalnych i prowadzące działalność gospodarczą w zakresie: rolnictwa, leśnictwa i rybactwa (działy: 01–03), górnictwa i wydobywania (działy: 05–09), przetwórstwa przemysłowego (działy: 10–33), wytwarzania i zaopatrywania w energię elektryczną, gaz, parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych (dział 35), dostaw wody; gospodarowania ściekami i odpadami oraz działalności związanej z rekultywacją (działy: 36–39) budownictwa (działy: 41–43), handlu hurtowego i detalicznego; napraw pojazdów samochodowych i motocykli (działy: 45–47), transportu i gospodarki magazynowej (działy: 49–53), działalności związanej z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi (działy: 55–56), informacji i komunikacji (działy: 58–63), działalności finansowej i ubezpieczeniowej (działy: 64–66), działalności związanej z obsługą rynku nieruchomości (dział 68), działalności profesjonalnej, naukowej i technicznej (działy: 69–75), działalności w zakresie administrowania i działalności wspierającej (działy: 77–82), administracji publicznej i obrony narodowej; obowiązkowych zabezpieczeń społecznych (dział 84), edukacji (dział 85), opieki zdrowotnej i pomocy społecznej (działy: 86–88), działalności związanej z kulturą, rozrywką i rekreacją (działy: 90–93), działalności usługowej pozostałej (działy: 95–96), bez działalności organizacji członkowskich, gdzie indziej niesklasyfikowanych (dział: 94); z wyłączeniem indywidualnych gospodarstw rolnych, fundacji, stowarzyszeń, partii politycznych, związków zawodowych, organizacji społecznych, organizacji pracodawców, samorządu gospodarczego i zawodowego.³⁸⁸

³⁸⁷ Program badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2012. Załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 lipca 2011 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2012 (Dz. U. Nr 173, poz. 1030), s. 139-140.

³⁸⁸ Ibidem, s. 139.

Informacje wynikowe dotyczące osób pełnozatrudnionych i niepełnozatrudnionych (rozkłady) oraz dane dotyczące poziomu ich miesięcznych i godzinowych wynagrodzeń brutto, rozkładzie płac (decyle), najwyższych i najniższych wynagrodzeniach, a także o strukturze wynagrodzeń według cech demograficznych i społeczno-zawodowych pracowników w podziale na rodzaje działalności według PKD, sektory własności, województwa udostępniane są w następujących opracowaniach:

- „Struktura wynagrodzeń według zawodów za październik 2012 r.” opublikowana w grudniu 2013 r.,
- „Warunki życia ludności w 2012 r.” także opublikowane w miesiącu grudniu 2013 r.,
- „Rocznik Statystyczny Przemysłu 2013” – grudzień 2013 r.

Wnioski/rekomendacje

Badanie to realizuje dobrze swój cel zapisany w programie badań odnośnie wynagrodzeń i liczby zatrudnionych według zawodów na poziomie wielkich grup zawodowych. W celu uzyskania większej precyzji danych odnośnie liczby zatrudnionych na rynku usług księgowych oraz wielkości wynagrodzeń, tak by można prezentować te dane w różnych przekrojach społeczno-demograficznych (wiek, płeć, wykształcenie, staż pracy, zatrudnienie według sekcji PKD, itp.), terytorialnych (według województw) z kodem sześciocyfrowym zawodu należałoby zmodyfikować sposób losowania próby jak również zwiększyć jej wielkość ok. cztery razy. W przypadku losowania pracowników stanowiska, na których pracują osoby związane z rachunkowością i księgowością winny być badane w każdym wylosowanym podmiocie gospodarki narodowej lub też losowanie winno przebiegać w podobny sposób jak w dotychczasowych edycjach badań jednakże wówczas należałoby zwiększyć próbę badanych przedsiębiorstw po to, aby zminimalizować wielkość błędu standardowego występującego przy szacowaniu liczby zatrudnionych w zawodach A&A.

6.2.6. Zatrudnienie i wynagrodzenia w administracji publicznej i obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych³⁸⁹

Badanie dotyczące zatrudnienia i wynagrodzenia w administracji publicznej i obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych jest badaniem cyklicznym, wykonywanym przez GUS dla Szefa Służby Cywilnej.

Celem prowadzonych badań jest pozyskanie danych które posłużą do realizowania zadań Szefa Służby Cywilnej, m.in. poprzez opracowywanie kompleksowych materiałów analityczno-prognostycznych w zakresie poziomu wynagrodzeń członków korpusu służby cywilnej na tle wynagrodzeń na lokalnych i regionalnych rynkach pracy.

³⁸⁹ Program badań..., s. 146,

http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 29.07.2013 r.).

Sprawozdawcami są podmioty prowadzące działalność w zakresie administracji publicznej i obrony narodowej; obowiązkowych ubezpieczeń społecznych i powszechnych ubezpieczeń zdrowotnych oraz: Agencja Rynku Rolnego i Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencja Mienia Wojskowego, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Agencja Nieruchomości Rolnych, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Ośrodki Pomocy Społecznej, Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Ośrodki Doradztwa Rolniczego, Archiwa Państwowe, Urząd Lotnictwa Cywilnego, Urzędy Żeglugi Śródlądowej. Przesyłają one w wersji elektronicznej sprawozdanie Z-14, tj., sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w administracji publicznej i innych jednostkach.

Informacje i dane pozyskane w trakcie badania dotyczą zatrudnienia według stanu na dzień 31 XII określonego roku (ostatnie badanie dotyczyło 2012 r.) oraz przeciętnego zatrudnienia w roku w badanym roku, wynagrodzenia brutto z wyodrębnieniem wynagrodzeń osób zajmujących wyższe stanowiska w służbie cywilnej, pozostałych członków korpusu służby cywilnej, żołnierzy i funkcjonariuszy oraz pozostałych pracowników, a ponadto wynagrodzenia brutto z wyodrębnieniem części stałej, części zmiennej i inne wynagrodzenia oraz przeciętna liczba zatrudnionych w wybranych grupach zawodów i ich wynagrodzenia brutto.

Pozyskane informacje dotyczące przeciętnego zatrudnienia i poziom wynagrodzeń ogółem oraz ich struktury, jak również wielkość przeciętnego wynagrodzenia według: zawodów, regionów, województw, w podziale na jednostki państwowe i samorządowe udostępnione będzie w opracowaniu: „Zatrudnienie i wynagrodzenie w administracji publicznej” i opublikowane w grudniu 2013 r.

Wnioski/rekomendacje

Należałoby poprosić Szefa Służby Cywilnej o udostępnienie wyników z tego badania, jak również w celu zwiększenia zakresu informacji należałoby zmodyfikować formularz Z-14 w sposób podany poniżej.

Formularz Z-14 wykorzystywany w badaniu „Zatrudnienie i wynagrodzenia w administracji publicznej i obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych” zbudowany jest z dwóch działów. Pierwszy dział dotyczy wynagrodzenia i zatrudnienia w ogóle. Respondent, którym jest podmiot administracji publicznej (minister, kierownik urzędu centralnego, wojewoda itp.) umieszcza w nim informacje o przeciętnym zatrudnieniu, ogólnym zatrudnieniu według stanu na 31 grudnia badanego roku oraz wynagrodzeniach brutto. Informacje te podaje dla osób zajmujących wyższe stanowiska w służbie cywilnej, dla pozostałych członków korpusu służby cywilnej żołnierzy i funkcjonariuszy oraz pozostałych. W dalszej części pierwszego działu dla tych samych grup osób sprawozdawca podaje część stałego wynagrodzenia, część zmiennego wynagrodzenia oraz inne wynagrodzenia. Wszystko znajduje się w kategorii zbiorczej, tj. informacje o wynagrodzeniu dotyczą średnich, wcześniej wymienionych, grup zatrudnionych. Druga część formularza dotyczy zatrudnienia i wynagrodzenia według wybranych zawodów. Na potrzeby badania w tym dziale są wymienione

trzy średnie grupy zawodów (specjaliści ds. finansowych, specjaliści z dziedziny prawa oraz pracownicy ds. finansowo-statystycznych), dwanaście grup elementarnych (m. in. kierownicy ds. finansowych, specjaliści ds. zarządzania zasobami ludzkimi, księgowi, itd.) oraz pięć zawodów o kodach sześciocyfrowych (administrator sieci informatycznej, specjalista ds. rachunkowości, audytor, koordynator projektów unijnych, specjalista ds. zamówień publicznych). Dla tych grup zawodowych oraz konkretnych zawodów podmiot sprawozdawczy podaje dane odnośnie przeciętnego zatrudnienia oraz wynagrodzenie brutto ogółem, dla członków korpusu służby cywilnej oraz żołnierzy i funkcjonariuszy.

Dane uzyskane z badania w oparciu o formularz Z-14 są częściowo przydatne pod kątem rynku usług księgowych. Wartość ich polega na tym, iż dotyczą administracji publicznej, lecz szczegółowe dane prezentowane są tylko dla wybranych zawodów lub grup zawodów z rynku A&A. By zwiększyć użyteczność danych pod kątem rynku usług księgowych należałoby zmodyfikować formularz. Jego modyfikacja polegałaby na dodaniu konkretnych zawodów z zakresu A&A, do wykonywania których zatrudniane są osoby w administracji publicznej, obronie narodowej; obowiązkowych ubezpieczeniach społecznych i powszechnych ubezpieczeniach zdrowotnych. Ponadto przy modyfikowaniu formularza pod kątem uzyskania z niego danych pod kątem A&A. Warto by też informacje o liczbie zatrudnionych oraz wysokości wynagrodzenia brutto w danej kategorii zawodu uzupełnić o dodatkowe informacje takie jak: płeć, staż, wykształcenie, przedziały wiekowe itp. Przy czym te dodatkowe informacje mogłyby dotyczyć tylko wprowadzonych uszczegółowień. Wówczas zebrane informacje o osobach zajmujących się A&A byłyby pełniejsze, chociaż dotyczyłaby tylko administracji publicznej. Poniżej przedstawiono propozycję modyfikacji formularza Z-14. Pola zaciemnione oznaczają wprowadzenie nowych informacji. Zastosowane zmiany wprowadzone w formularzu pozwoliłyby uzyskać bardzo dokładne informacji o osobach pracujących w zawodach A&A w administracji publicznej. Wśród tych informacji znalazłyby się następujące:

- Liczba zatrudnionych w określonym zawodzie,
- Średnie wynagrodzenie (mediana, dominanta, minimalne maksymalne) w określonym zawodzie,
- Wykształcenie, wiek, płeć, ewentualnie kierunek ukończonych studiów lub wyuczony zawód, posiadane certyfikaty i uprawnienia osób pracujących w danym zawodzie

Wszystkie wymienione dane mogłyby być zestawione według cech charakteryzujących zakłady pracy (*rodzaj jednostki samorządu terytorialnego, urząd centralny itp.*), rozmieszczenie przestrzenne (*według województw, powiatów itp.*) itp. Poniżej przedstawiono przykład zmodyfikowanego formularza Z-14 (Tabela 6.3). Oryginał zamieszczony jest w aneksie oraz na stronie internetowej GUS³⁹⁰.

³⁹⁰ <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/index.htm> (dostęp dn. 25.09.2013 r.).

Tabela 6.3. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza Z-14³⁹¹

Dział 2. Zatrudnienie i wynagrodzenia wg wybranych zawodów						
Wybrane zawody a - ogółem, w tym: b- członkowie korpusu służby cywilnej (osoby zajmujące wyższe stanowiska w służbie cywilnej oraz pozostali członkowie korpusu służby cywilnej - poz. a+b z działu 1) c- żołnierze i funkcjonariusze			Przeciętne zatrudnienie ^{a)} (z jednym znakiem po przecinku)	Wynagrodzenie brutto ^{b)} w tys. zł (z jednym znakiem po przecinku)	Staż pracy	
0			1	2		
Ogółem (z działu) 1	a	01				
	b					
	c					
W tym:						
Wyżsi urzędnicy administracji publicznej (1112)	a	02				
	b					
	c					
.....	a	03				
	b					
	c					
Specjaliści ds. finansowych (241)	a	04				
	b					
	c					
w tym: biegły rewident (241101)	a	05				
	b					
	c					
w tym: specjalista ds. controllingu (241102)	a	06				
	b					
	c					
w tym: specjalista ds. rachunkowości (241103)	a	07				
	b					
	c					
w tym: specjalista ds.	a	08				

³⁹¹ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o część sprawozdania GUS Z-14 o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w administracji publicznej i innych jednostkach, <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/index.htm> (dostęp dn. 15.09.2013 r.).

Dział 2. Zatrudnienie i wynagrodzenia wg wybranych zawodów						
(2411....)	b					
	c					
	a	09				
	b					
	c					
	a	10				
	b					
	c					
	a	11				
	b					
	c					
	a	12				
	b					
	c					
	a	13				
	b					
	c					
	a	14				
	b					
	c					
	a	15				
	b					
	c					

6.2.7. Szkoły podstawowe, gimnazja i szkoły ponadgimnazjalne³⁹²

Badanie ma stały charakter i jest wykonywane co roku. Dane przekazuje do GUS Ministerstwo Edukacji Narodowej w oparciu o System Informacji Oświatowej (SIO); w formie plików XML na nośniku CD do 17 grudnia określonego roku (2012) i opracowywane do września roku następnego – 2013 r. (te dane dotyczą m. in. liczby szkół, oddziałów, pomieszczeń szkolnych, komputerów, książek w bibliotekach szkolnych, uczniów, absolwentów, nauczania języków obcych; dane na poziomie szkół) oraz do 31 maja roku następnego (2013 r.) z danymi według stanu w dniu 30 września roku poprzedniego (2012 r.) . Uzyskanie danych charakteryzujących edukację podstawową, gimnazjalną oraz na poziomie ponadgimnazjalnym

³⁹² Program badań..., s. 170, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 31.07.2013 r.).

dla dzieci i młodzieży, określenie warunków kształcenia i obserwacja przepływu dzieci i młodzieży przez system szkolny oraz uzyskanie informacji o zakresie uzupełniania edukacji przez dorosłych w systemie szkolnym. Dane wykorzystywane są w pracach metodologicznych oraz w innych badaniach statystycznych. Na podstawie uzyskanych danych są obliczane między innymi wskaźniki, które będą służyć monitorowaniu realizacji programów operacyjnych ujętych w Narodowych Strategicznych Ramach Odniesienia na lata 2007–2013. Informacje zgromadzone w badaniu są przekazywane również organizacjom międzynarodowym i pozwalają na prezentowanie polskiej edukacji na tle systemów kształcenia innych krajów.

Dane przekazują szkoły podstawowe, gimnazja i szkoły ponadgimnazjalne, w tym policealne, szkoły artystyczne, zakłady kształcenia nauczycieli oraz kolegia pracowników służb społecznych, prowadzone przez jednostki administracji rządowej, jednostki samorządu terytorialnego, organizacje społeczne i stowarzyszenia, organizacje wyznaniowe oraz inne organizacje, osoby prawne i fizyczne. Dotyczy to także szkół, zakładów i kolegiów publicznych, szkół, zakładów i kolegiów niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych oraz szkoły niepubliczne.

Zbierane dane dotyczą:³⁹³

- organów prowadzących szkoły, zakłady i kolegia,
- uczniów słuchaczy i absolwentów (według wieku i płci, typów szkół, klas i oddziałów, profili kształcenia ogólnozawodowego oraz zawodów w szkolnictwie zawodowym),
- uczniów korzystających z zajęć dydaktyczno-wyrównawczych, specjalistycznych (korekcyjno-kompensacyjnych, logopedycznych i socjoterapeutycznych),
- uczniów dowożonych do szkół i według klas i odległości zamieszkania od szkoły
- uczniów odbywających praktyczną naukę zawodu w formie zajęć praktycznych i praktyk zawodowych,
- uczniów i cudzoziemców (w tym z krajów członkowskich Unii Europejskiej),
- uczniów objętych kształceniem specjalnym,
- spełniania obowiązku szkolnego,
- wyników klasyfikacji uczniów i słuchaczy,
- nauczycieli realizujących obowiązujące zadania dydaktyczne – pełnozatrudnieni i niepełnozatrudnieni (w przeliczeniu na pełne etaty),
- nauczania języków obcych,
- nauczania języka ojczystego mniejszości narodowych, etnicznych i języka regionalnego oraz organizacja nauczania uczniów pochodzenia romskiego,
- pomieszczeń szkolnych (pracowni szkolnych, w tym komputerowych, języków obcych, ćwiczeń praktycznych, sal lekcyjnych, sal gimnastycznych, pływalni/basenów),

³⁹³ Ibidem.

- liczby stanowisk w pracowniach do prowadzenia praktycznej nauki zawodu,
- liczby komputerów w szkole, w tym z dostępem do Internetu (w tym szerokopasmowym), liczby komputerów w szkole przeznaczonych do użytku uczniów, w tym z dostępem do Internetu (w tym szerokopasmowym),
- liczby szkół posiadających komputery, w tym z dostępem do Internetu (w tym szerokopasmowym), liczba szkół posiadających komputery przeznaczone do użytku uczniów, w tym z dostępem do Internetu (w tym szerokopasmowym)
- liczby książek w woluminach (tomach) w bibliotekach szkolnych.

Informacje wynikowe z zakresu przedmiotowego badania są grupowane w układzie: kraj, regiony, województwa i powiaty, w podziale na miasto i wieś, zaś wybrane informacje są także opracowywane na poziomie podregionów i w układzie miast, gmin zostaną udostępnione w postaci następujących opracowań:³⁹⁴

- tablice wynikowe – marzec/kwiecień 2013 r.,
- „Oświata i wychowanie w roku szkolnym 2012/2013” - lipiec 2013 r.,
- UNICEF - wrzesień 2013 r.,
- „2014 UOE (UNESCO, OECD, Eurostat) Data Collection on Education Statistics and Indicators” - dane o uczniach, nauczycielach - wrzesień 2014 r.
- „2013 UOE (UNESCO, OECD, Eurostat) Data Collection on Education Statistics and Indicators” – dane o absolwentach -październik 2013 r.

Wnioski/rekomendacje

Opracowania i analizy przygotowywane przez GUS dotyczą różnych szkół i dużych grup kierunków kształcenia. Dane z tego badania zamieszczone w Banku Danych Lokalnych dotyczą agregacji na wyższych poziomach. W celu wykonania bardziej szczegółowych analiz odnośnie potencjalnych przyszłych pracowników rynku A&A należałoby poprosić GUS o przygotowanie zestawień w dłuższym szeregu czasowym np. dziesięciu lat. W oparciu o tak przygotowany zestaw danych można by wykonać wielowymiarowe analizy dotyczące młodzieży ponadgimnazjalnej, łącznie z prognozą wielkości zainteresowania tej młodzieży pracą w zawodach A&A.

6.2.8. Szkoły wyższe i ich finanse³⁹⁵

Kolejnym ważnym tematem badań pod kątem usług księgowych jest temat dotyczący szkolnictwa wyższego i jego finansów. Jest to badanie stałe prowadzone co roku. Celem tego badania jest uzyskanie danych o działalności szkół wyższych oraz instytucjach prowadzących

³⁹⁴ Ibidem.

³⁹⁵ Ibidem, s. 170.

studia doktoranckie i kształcenie podyplomowe. Dane o przychodach, kosztach, wyniku finansowym, funduszach i wydatkach inwestycyjnych uczelni pozwalają między innymi na uzyskanie informacji o gospodarce finansowej szkół wyższych. Zgromadzone informacje pozwalają na obliczenie wskaźników, które będą służyć monitorowaniu realizacji programów operacyjnych ujętych w Narodowych Strategicznych Ramach Odniesienia na lata 2007-2013. Dane wykorzystywane są w pracach metodologicznych oraz w innych badaniach statystycznych, służą potrzebom odbiorców krajowych, a także są przekazywane organizacjom międzynarodowym i pozwalają na prezentowanie polskiej edukacji na tle systemów kształcenia innych krajów.

Wszystkie dane i informacje pochodzą ze sprawozdań składanych przez publiczne i niepubliczne szkoły wyższe³⁹⁶, jednostki prowadzące studia podyplomowe, doktoranckie oraz przyznające stypendia naukowe. Sprawozdania przekazywane są do GUS przez szkoły raz w roku w czterech terminach. Do 18 grudnia z danymi według stanu z dnia 30 listopada 2012 r. sprawozdanie S-10 o studiach wyższych, do 18 stycznia 2013 r. z danymi według stanu w dniu 31 grudnia 2012 r. sprawozdanie S-12 o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych (poza szkołami wyższymi to sprawozdanie składają także instytuty PAN i badawcze), do 29 marca 2013 r. z danymi według stanu w dniu 31 grudnia 2012 r. sprawozdanie F-01/s o przychodach, kosztach i wyniku finansowym szkół wyższych; w formie elektronicznej; metoda pełna; obowiązkowe. Natomiast do 5 października 2012 r. według stanu w dniu 1 października 2012 r. z danymi za rok akademicki 2012/2013 sprawozdanie EN-1 o liczbie kandydatów i przyjętych na studia stacjonarne i niestacjonarne; w formie elektronicznej; metoda pełna; obowiązkowe.³⁹⁷

Z otrzymanych sprawozdań z wszystkich szkół publicznych i niepublicznych instytutów badawczych oraz PAN GUS przygotowuje informacje zbiorcze dotyczące Szkół wyższych według typów szkół; zamiejscowe jednostki organizacyjne, w tym filie, podstawowe zamiejscowe jednostki organizacyjne i zamiejscowe ośrodki dydaktyczne – dane w układzie: kraj, regiony, województwa, podregiony i powiaty; studenci i absolwenci według szkół, płci, roku urodzenia oraz form studiów (studia stacjonarne, niestacjonarne w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt. 12 i 13 *Ustawy prawo o szkolnictwie wyższym*), poziomu studiów (studia pierwszego stopnia, jednolite magisterskie, studia drugiego stopnia), kierunków studiów; nauka języków obcych; formy kształcenia z wykorzystaniem metod i technik kształcenia na odległość, cudzoziemcy według kierunków studiów, cudzoziemcy według poszczególnych krajów; zatrudnienie w szkołach wyższych według stanowisk nauczycieli akademickich, w tym cudzoziemców według poszczególnych krajów, zatrudnienie pracowników niebędących nauczycielami akademickimi; studenci i absolwenci grupowani według grup kierunków studiów przy zastosowaniu klasyfikacji ISCED'97 (Międzynarodowa Standardowa Klasyfikacja Edukacji) stosowanej przez organizacje

³⁹⁶ Prowadzących działalność na podstawie *Ustawy z dnia 27.07.2005 r. prawo o szkolnictwie wyższym* (Dz. U. 2005 r., nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).

³⁹⁷ Program badań..., s. 174, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_PBSSP2013_DzU2012_poz_1391.pdf (dostęp dn. 31.07.2013 r.).

międzynarodowe; przyjęcia na studia wyższe jednolite magisterskie, pierwszego i drugiego stopnia z wyodrębnieniem laureatów olimpiad; finanse szkół wyższych w podziale na szkoły publiczne i niepubliczne, według typów szkół. Opracowania z tego zakresu, które zostaną przygotowane w 2013 r.:³⁹⁸

- „Szkół wyższe i ich finanse w 2012 r.” – sierpień 2013 r.,
- wstępne tablice wynikowe ze sprawozdań o studiach wyższych oraz ze sprawozdań o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych – 30 marca 2013, tablice ostateczne – kwiecień/maj 2013 r.,
- UNICEF- wrzesień 2013 r.,
- „2014 UOE (UNESCO, OECD, Eurostat) Data Collection on Education Statistics and Indicators” dane o studentach, nauczycielach akademickich, finansach szkół wyższych- wrzesień/październik 2014 r.
- „2013 UOE (UNESCO, OECD, Eurostat) Data Collection on Education Statistics and Indicators” - dane o absolwentach -październik 2013 r.
- wstępne tablice wynikowe o przychodach, kosztach i wyniku finansowym szkół wyższych dotyczące szkół publicznych i niepublicznych w zakresie środków z budżetu państwa - 10 maja 2013 r., tablice ostateczne dotyczące szkół publicznych i niepublicznych - czerwiec 2013 r.

Wnioski/rekomendacje

W przypadku tego badania należałoby rozważyć zaproponowanie GUS modyfikacji formularza S-12. Modyfikacja ta polegałaby na uszczegółowieniu kierunków studiów, tzn. w ramach podgrupy kierunków ekonomiczno-administracyjnych uczelnie wyższe podawałyby także te kierunki, które są w największym stopniu związane z rachunkowością i księgowością. Informacja o liczbie słuchaczy na studiach podyplomowych bardzo ściśle związanych z rynkiem A&A pozwoliłaby określić przyszły potencjał tego rynku. Przyszły potencjał rynku A&A można by także określić na podstawie szczegółowych danych z przygotowanych przez GUS szczegółowych zestawień odnośnie liczby studentów i absolwentów z podgrupy ekonomia i administracja, którzy studiuje i są absolwentami kierunków najbardziej związanych z rynkiem A&A np. rachunkowość, finanse i rachunkowość itp. Zestawienia te mogłyby być przygotowane w dłuższym szeregu czasowym dzięki temu można by przeanalizować uwarunkowania zmian zainteresowania młodzieży odnośnie studiowania na kierunkach związanych z rachunkowością i księgowością.

Na podstawie danych z formularzy Z-10 (sprawozdania o studiach wyższych) i zmodyfikowanego sprawozdania Z-12 (sprawozdania o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych). Można przygotować opracowanie odnośnie wielkości zainteresowania studentów i słuchaczy

³⁹⁸ Ibidem.

studiów podyplomowych pracą w zawodach A&A i posiadających wiedzę w zakresie rachunkowości i księgowości, niezbędną do efektywnego funkcjonowania zarówno przedsiębiorstw, jak również instytucji publicznych, w których ta wiedza i umiejętności mają bardzo duże znaczenie. Wyżej wspomniane opracowanie można by przygotować w różnych przekrojach, np. terytorialnym, wieku, płci itp.

Tabela 6.4. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza S-12³⁹⁹

Dział 1. Studia podyplomowe (bez cudzoziemców)					
Podgrupy kierunków studiów		Słuchacze		Wydane świadectwa (w poprzednim roku akademickim)*'	
		ogółem	w tym kobiety	ogółem	w tym kobiety
1		2	3	4	5
Ogółem	01				
Ekonomiczna i administracyjna	02				
w tym: finanse i rachunkowość	03				
w tym: rachunkowość	04				
w tym:	05				
Humanistyczna	06				
Matematyczna i statystyczna	07				

6.2.9. Wybory ścieżki kształcenia a sytuacja zawodowa młodych Polaków⁴⁰⁰

Celem powyższego badania jest rozpoznanie motywów i uwarunkowań wyborów typu szkoły i kierunku kształcenia oraz wpływu osiągniętego wykształcenia na sytuację zawodową młodych Polaków. Są to badania ankietowe, reprezentacyjne prowadzone cyklicznie wśród członków gospodarstw domowych w wieku 15-40 lat. W 2009 r. badanie przeprowadzone zostało metodą wywiadu bezpośredniego, przez ankieterów biorących udział w badaniu budżetów gospodarstw domowych. Wielkość próby liczyła 3858 gospodarstw domowych odpowiednio dobranych, tak by wyniki badania można było ekstrapolować na całą populację. Samo badanie prowadzone jest w oparciu o dwa kwestionariusze DS-57G - wybory ścieżki kształcenia a sytuacja

³⁹⁹ Źródło: Opracowanie własne w oparciu o część sprawozdania GUS S-12 o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych <http://form.stat.gov.pl/formularze/2013/index.htm> (dostęp dn. 30.09. 2013 r.).

⁴⁰⁰ Program badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2011, Załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na rok 2011 (Dz. U. z 2010 r. Nr 239, poz. 1594), s. 163, http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/bip/BIP_pbssp2011_12.doc (dostęp. 31.07.2013 r.)

zawodowa młodych Polaków, kwestionariusz gospodarstwa domowego oraz DS-57I - wybory ścieżki kształcenia a sytuacja zawodowa młodych Polaków, kwestionariusz indywidualny.

Zakresem przedmiotowym badania jest wykształcenie osób ankietowanych w korelacji ze statusem zawodowym, z wykształceniem rodziców, miejscem zamieszkania, typem rodziny oraz potrzeby edukacyjne i sposób ich zaspokojenie w korelacji z wykształceniem własnym i wykształceniem rodziców oraz możliwościami ich realizacji.

W opracowaniu, które ukazało się w 2012 r. „Wybory ścieżki kształcenia a sytuacja zawodowa młodych Polaków” przedstawione zostały rodzaje potrzeb edukacyjnych, ocena możliwości ich realizacji, szczeble karier edukacyjnych, najwyższe osiągnięte wykształcenie i sytuacja zawodowa młodych Polaków w powiązaniu z wiekiem, płcią i wykształceniem osoby ankietowanej, wykształceniem jej rodziców, typem rodziny biologicznej, typem społeczno-ekonomicznym gospodarstwa domowego.

Wnioski/rekomendacje

Samo badanie oraz dane z kolejnych tego typu badań można wykorzystać do analiz warunkujących wybór ścieżek kształcenia młodzieży, a na ich podstawie przygotować promocję kierunków studiów zamawianych, niezbędnych do funkcjonowania gospodarki. Wyniki analiz motywów wyboru ścieżek kształcenia mogłyby posłużyć do przygotowania krajowych programów mających na celu moderowanie liczby i jakości przyszłych kadr dla szeroko pojętej gospodarki. Ponadto badanie może posłużyć także (po ewentualnym zwiększeniu próby) do określenia potrzeb edukacyjnych odnośnie rynku A&A.

6.2.10. Kształcenie dorosłych⁴⁰¹

Kształcenie dorosłych, jak poprzednie badanie, jest badaniem cyklicznym i wykonywane jest co kilka lat. Badanie wykonane techniką wywiadu bezpośredniego z respondentem, bez możliwości przeprowadzania wywiadów zastępczych, z wykorzystaniem papierowych kwestionariuszy: KD-1G, kształcenie dorosłych, kwestionariusz gospodarstwa domowego - który przeznaczony był dla każdego gospodarstwa znajdującego się w wylosowanym mieszkaniu oraz KD-1I, kształcenie dorosłych, kwestionariusz indywidualny - który wypełniany był przez każdą osobę w wieku 18-69 lat objętą badaniem. W 2011 r. wywiady zrealizowano w 14,2 tys. gospodarstw domowych.

Głównym celem badania było uzyskanie informacji na temat uczestnictwa osób dorosłych w kształceniu formalnym, poza formalnym i nieformalnym w ciągu ostatnich 12 miesięcy przed dniem przeprowadzenia wywiadu, w powiązaniu z cechami społeczno-demograficznymi tych osób. Ponadto celem badania jest także znajomość języków obcych, umiejętności korzystania z komputera oraz uczestnictwo osób badanych w wydarzeniach kulturalnych i życiu społecznym.

⁴⁰¹ Program badań statystyki publicznej na rok 2012, op. cit., s. 183.

Dane uzyskane w badaniu dotyczące wielkość i struktury populacji osób korzystających z kształcenia w systemie edukacji szkolnej, doksztalających się poza systemem szkolnym lub kształcących się nieformalnie w powiązaniu z takimi cechami jak: płeć, wiek, miejsce zamieszkania, poziom i dziedzina posiadanego wykształcenia oraz charakterystyka przedsięwzięć edukacyjnych: rodzaj, poziom i dziedzina kształcenia, czas poświęcony na szkolenie, przyczyny podjęcia kształcenia, poziom wykorzystania zdobytej wiedzy lub umiejętności, metody kształcenia nieformalnego. Ponadto poziom wykształcenia obojga rodziców, umiejętności związane z obsługą komputera, znajomość języków obcych, uczestniczenie w imprezach kulturalnych, a także sytuacja respondenta rodzinna (w tym miesięczny dochód gospodarstwa domowego) oraz na rynku pracy (w tym dla osób pracujących cechy charakteryzujące główne miejsce pracy).

W oparciu o wyniki badań zarówno odbiorcy krajowi jak i organizacje międzynarodowe uzyskają informacje na temat uczenia się przez całe życie w Polsce na tle kształcenia w innych krajach Unii Europejskiej.

Otrzymane wyniki są przedstawione w formie tablic wynikowych w wersji elektronicznej oraz publikacji „Kształcenie dorosłych”.

Wnioski/rekomendacje

Jest to dość ważne badanie pod kątem strategii Europa 2020 i zalecanych w niej instrumentów (np. programu na rzecz nowych umiejętności i zatrudnienia), jak również strategii Rozwoju Kraju 2020 oraz Strategii Rozwoju Kapitału Ludzkiego. Jednym z celów SRKL jest wydłużenie aktywności zawodowej i zapewnienie lepszej jakości funkcjonowania osób starszych. Wyniki tego badania przeprowadzonego w 2011 r. i ich analiza może wspomóc przygotowanie programów kształcenia w zakresie rachunkowości i księgowości dla osób w wieku 50 i więcej lat, które zdecydowałyby się nabyć nową wiedzę i umiejętności z tego zakresu oraz stworzenie powszechnego i atrakcyjnego systemu uczenia się przez całe życie.

6.2.11. Zasoby ludzkie dla nauki i techniki (HRST)⁴⁰²

Jest to badanie stałe, a jego celem jest uzyskanie informacji na temat wielkości populacji osób zatrudnionych w tzw. zawodach N + T lub/i posiadających wykształcenie wyższe, potencjalnie mogących zająć się pracą związaną z tworzeniem, rozwojem, rozpowszechnianiem i zastosowaniem wiedzy naukowo technicznej w ujęciu według międzynarodowego podręcznika metodologicznego Canberra Manual w zakresie: wielkości populacji HRST oraz cech demograficznych i społeczno-zawodowych osób wchodzących w jej skład.

Zakres podmiotowy badania dotyczy osób z wyższym wykształceniem oraz osób zatrudnionych w zawodach N+T, zaś jeśli chodzi o zakres przedmiotowy badania to dotyczy on szczególnie liczby:

⁴⁰² Program badań, op cit., s. 233 .

- osób z wyższym wykształceniem w Polsce; według płci i cech społeczno-zawodowych,
- osób pracujących w zawodach N + T, według płci i cech społeczno-zawodowych,
- osób z wyższym wykształceniem przyjeżdżających do Polski oraz wyjeżdżających za granicę na pobyt stały,
- studentów, w tym cudzoziemców i absolwentów szkół wyższych; według płci i kierunków studiów,
- uczestników studiów doktoranckich z podziałem na dziedziny nauk,
- członków Polskiej Akademii Nauk.

Informacje z tego zakresu co roku przekazuje: Kancelaria Prezydenta RP o przyznanych tytułach naukowych profesora, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego o przyznanych stopniach naukowych doktora i doktora habilitowanego oraz Polska Akademia Nauk o członkach PAN

Opracowanie wyników dotyczących wielkość populacji HRST przygotowywana jest w podziale według wieku, płci, poziomu wykształcenia, kategorii zaangażowania w procesie pracy (pracujący, bezrobotni, bierni zawodowo), zawodów, województw; studenci szkół wyższych według grup kierunków studiów; członkowie Polskiej Akademii Nauk według płci i dziedzin nauk. Saldo migracji zagranicznych osób z wyższym wykształceniem na pobyt stały udostępniane jest w opracowaniu: Nauka i technika w 2012 i ukaże się pod koniec 2013 r.

Wnioski/rekomendacje

W oparciu o to badanie można mieć szczegółowe informacje o przyznanych tytułach naukowych profesora, doktora i doktora habilitowanego z dziedziny rachunkowości.

6.2.12. Rejestr REGON

Innym źródłem danych o rynku usług księgowych może być Krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej REGON. Jest to krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej, który został utworzony na podstawie art. 41 ust. 1 pkt. *UoSP*. Szczegółowe zaś zasady jego prowadzenia i aktualizacji określa rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej⁴⁰³. Rejestr REGON jest bieżąco aktualizowanym zbiorem informacji o podmiotach gospodarki

⁴⁰³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27.07.1999 r. w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej (Dz. U. z 1999 r., nr 69, poz. 763 z późn. zm.).

narodowej prowadzonym w systemie informatycznym w postaci centralnej bazy danych oraz terenowych baz danych. Celem jego istnienia jest:

- osiągnięcie spójności identyfikacyjnej podmiotów gospodarki narodowej wpisywanych do innych urzędowych rejestrów i systemów informacyjnych administracji publicznej;
- dostarczenie ogólnej charakterystyki działających w gospodarce narodowej podmiotów w przekrojach: terytorialnym, własnościowym, rodzajów działalności, form prawnych itp.,
- jednolitość opisów stosowanych w nomenklaturze pojęciowej i klasyfikacyjnej we wszystkich urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej
- umożliwienie sporządzanie wykazu adresów działających podmiotów;
- umożliwienie stworzenia baz i banków danych o podmiotach gospodarki narodowej;
- stanowienie głównego źródła zasilania bazy jednostek wybieranych do badań statystycznych.

Podmioty zobowiązane do dokonania wpisu do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej REGON - prowadzonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dokonują tego bezpłatnie.

Wpisowi do rejestru REGON podlegają wszystkie⁴⁰⁴:

- osoby prawne,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej,
- osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (w tym prowadzące indywidualne gospodarstwa rolne),
- jednostki lokalne wyżej wymienionych podmiotów.

W rejestrze są ujmowane następujące informacje o wyżej wymienionych podmiotach⁴⁰⁵:

- nazwa i adres siedziby, a w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą także nazwisko i imiona oraz miejsce zamieszkania i identyfikator systemu ewidencji ludności (PESEL), o ile taki posiada;
- numer identyfikacji podatkowej NIP, o ile taki posiada;
- numery identyfikacyjne wspólników spółki cywilnej, o ile takie posiadają, nazwisko i imiona albo firma wspólników spółki cywilnej wraz z numerem PESEL osoby fizycznej prowadzącej działalność, o ile taki posiada;
- forma prawna i forma własności;
- wykonywana działalność, w tym rodzaj przeważającej działalności;

⁴⁰⁴ Ibidem.

⁴⁰⁵ Ibidem, paragraf 5.1.

- daty: powstania podmiotu, rozpoczęcia działalności, zawieszenia i wznowienia działalności, wpisu do ewidencji lub rejestru, zakończenia działalności albo skreślenia z ewidencji lub rejestru, wpisu oraz skreślenia z rejestru podmiotów;
- nazwa organu rejestrowego lub ewidencyjnego, nazwa rejestru (ewidencji) i nadany przez ten organ numer;
- przewidywana liczba pracujących;
- w przypadku gospodarstw rolnych powierzchnia ogólna i użytków rolnych;
- jednostkach lokalnych podmiotów w wyżej wymienionym zakresie z wyłączeniem informacji o numerze identyfikacji podatkowej NIP oraz o formie prawnej i formie własności;
- numer telefonu i faksu siedziby, adres poczty elektronicznej oraz strony internetowej, o ile podmiot takie posiada i podaje je do rejestru podmiotów.

Po złożeniu zgłoszenia każdemu podmiotowi nadawany jest niepowtarzalny numer identyfikacyjny REGON (numer identyfikacyjny podmiotu gospodarki narodowej)⁴⁰⁶. Składa się na z 9 cyfr przypisanych osobie prawnej, jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, lub osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Pierwsze osiem cyfr numeru stanowi liczbę porządkową, a dziewiątą cyfrę kontrolną. Z kolei numer identyfikacyjny jednostki lokalnej składa się z 14 cyfr, przy czym dziewięć pierwszych stanowi numer identyfikacyjny osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej lub osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, która utworzyła jednostkę lokalną, cztery kolejne są liczbą porządkową przypisaną utworzonej jednostce lokalnej, a czternasta jest cyfrą kontrolną całego numeru identyfikacyjnego jednostki lokalnej. Numer identyfikacyjny używany jest w rejestrach urzędowych i systemach informacyjnych administracji publicznej. Organy prowadzące takie rejestry i systemy są obowiązane do wpisywania numeru identyfikacyjnego i do posługiwania się nim przy przekazywaniu informacji.

Zasady udostępniania danych z rejestru

Rejestr REGON jest jawny i powszechnie dostępny. Na stronie internetowej Głównego Urzędu Statystycznego (<http://www.stat.gov.pl/regon>) funkcjonuje wyszukiwarka podmiotów gospodarki narodowej, które zostały wpisane do rejestru REGON. Dysponując numerem identyfikacyjnym REGON lub numerem NIP podmiotu każdy może sprawdzić informacje o danym podmiocie jakie zostały wpisane do rejestru.

Urzędy statystyczne udostępniają **nieodpłatnie** informacje⁴⁰⁷:

⁴⁰⁶ W przypadku gdy podmiot zostanie wykreślony z rejestru podmiotów jego numer identyfikacyjny jest przechowywany w zbiorze historycznym i nie jest wykorzystywany do identyfikacji innego podmiotu.

⁴⁰⁷ UoSP, Art. 44, ust 2.

- organom prowadzącym inne urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej okresowo wykazy podmiotów wpisanych do rejestru podmiotów wraz z nadanym im numerem identyfikacyjnym i zakodowanym opisem informacji objętych rejestrem,
- organom administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego, innym instytucjom rządowym, Najwyższej Izbie Kontroli, Narodowemu Bankowi Polskiemu, Generalnemu Inspektorowi Ochrony Danych Osobowych, równorzędnym organom, jednostkom i instytucjom państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, państw, które zawarły ze Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi umowę regulującą swobodę świadczenia usług oraz Komisji Europejskiej na ich pisemny wniosek, wyciągi z rejestru podmiotów,
- Państwowej Inspekcji Pracy oraz Państwowej Inspekcji Sanitarnej z urzędu, kwartalnie, zgromadzone w rejestrze podmiotów informacje o podmiotach deklarujących zatrudnienie pracowników wraz z nadanym im numerem identyfikacyjnym i zakodowanym opisem informacji objętych rejestrem

Zakres przekazywanych informacji jest uzgodniony i niezbędny do wykonywania statutowych zadań tych organów lub instytucji.

Indywidualne zamówienia na wyciągi z rejestru REGON realizowane są **odpłatnie** i mogą dotyczyć następujących informacji⁴⁰⁸:

- numer identyfikacyjny REGON,
- nazwa podmiotu,
- adres siedziby,
- numer telefonu i faksu siedziby, adres poczty elektronicznej oraz strony internetowej, o ile podmiot podał te dane do rejestru⁴⁰⁹,
- numer identyfikacji podatkowej NIP,
- forma prawna,
- forma własności,
- wykonywana działalność, w tym rodzaj przeważającej działalności,
- daty: powstania, rozpoczęcia działalności, zawieszenia i wznowienia działalności, wpisu do ewidencji lub rejestru, zakończenia działalności albo skreślenia z ewidencji lub rejestru, wpisu oraz skreślenia z rejestru podmiotów,

⁴⁰⁸ UoSP, Art. 45, ust. 3.

⁴⁰⁹ Jednakże osobom trzecim nie udostępniana jest informacja o numerze telefonu i faxu, adresie poczty elektronicznej oraz strony internetowej osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą podlegającej wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG).

- nazwy organu rejestrowego lub ewidencyjnego, nazwa rejestru (ewidencji) i nadany przez ten organ numer,
- jednostkach lokalnych podmiotu.

Informacje z rejestru REGON mogą być udostępniane przez urzędy statystyczne (zasięg wojewódzki) lub przez Główny Urząd Statystyczny (poziom ogólnopolski lub kilku województw) po złożeniu pisemnego zamówienia na adres Urzędu Statystycznego danego województwa lub Departamentu Informacji GUS (zamówienia nieodpłatne) lub Centrum Informatyki Statystycznej GUS (zamówienia odpłatne). Adresy poszczególnych jednostek można znaleźć na stronach internetowych Urzędów Statystycznych lub Głównego Urzędu Statystycznego.

Co miesiąc na swojej stronie internetowej GUS prezentuje dane o liczbie i strukturze podmiotów gospodarki narodowej wpisanych do rejestru REGON na koniec danego miesiąca na tle odpowiednich danych według stanu na koniec miesiąca poprzedniego. (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne)⁴¹⁰. Każdy użytkownik bez żadnych opłat może pobrać informacje o podmiotach gospodarki narodowej pozostawianych w różnych przekrojach a dotyczących:

- podmiotów według przewidywanej liczby pracujących oraz sekcji i działów Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD),
- podmiotów według przewidywanej liczby pracujących oraz województw, podregionów, powiatów i gmin,
- podmiotów według sekcji Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) oraz województw, podregionów, powiatów i gmin,
- podmiotów nowo zarejestrowane w rejestrze REGON według sekcji i działów Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD),
- podmiotów nowo zarejestrowane w rejestrze REGON według województw, podregionów, powiatów i gmin,
- podmiotów wyrejestrowane z rejestru REGON według sekcji i działów Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD),
- podmiotów wyrejestrowane z rejestru REGON według województw, podregionów, powiatów i gmin,
- podmiotów według sekcji i działów Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD),
- podmiotów według województw, podregionów, powiatów i gmin,
- osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne) według sekcji Polskiej

⁴¹⁰ http://www.stat.gov.pl/bip/389_5685_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 12.08.2013 r.).

Klasyfikacji Działalności (PKD) oraz województw, podregionów, powiatów i gmin – według stanu na koniec miesiąca.

Wnioski/rekomendacje

Informacje pochodzące z rejestru REGON mogą posłużyć do określenia liczby firm, które we wniosku RG-1 (wniosek o wpis do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej lub o zmianę cech objętych wpisem) podają jako podstawowy, drugorzędny, trzeciorzędny i ewentualnie kolejny rodzaj swojej działalności działalność rachunkowo – księgową i doradztwo podatkowe (69.20.Z). Korzystając z rejestru REGON można określić ile jest takich firm, ile zatrudniają osób, w jakim regionie (województwie, mieście, powiecie itp.) prowadzą swoją działalność, jaka mają strukturę własności, formę prawną itp. Te informacje mogą być podstawą do przeprowadzenia w tych firmach zarówno badań ilościowych jak i jakościowych by dokładnie zdiagnozować, jak i przeanalizować ich funkcjonowanie, realizowane usługi i ich zakres, głównych klientów itp. Aby przygotować tego typu zestawienie, które firmy jako podstawową działalność prowadzą działalność 69.20.Z, a dla jakich ta działalność jest drugorzędna, trzeciorzędna itp. GUS musi przygotować program by tego typu dane mogłyby być „wyłuskane” z danych REGON. GUS jest tylko zobowiązany do przygotowywania zestawień firm, odnośnie ich podstawowej działalności.

Na podstawie danych z rejestru REGON dotyczących firm, które prowadzą działalność rachunkowo – księgową i doradztwo podatkowe (69.20.Z) jako drugorzędną, trzeciorzędą oraz danych ze szkolnictwa ponadgimnazjalnego i wyższego można by pogłębić wiedzę odnośnie rynku outsourcingowego, tempa jego rozwoju oraz perspektyw i potencjalnego przyszłego rozlokowania.

6.2.13. Inne zasoby⁴¹¹

Poza rejestrem REGON Główny Urząd Statystyczny prowadzi także następujące rejestry i bazy danych:

- Krajowy rejestr urzędowy podziału terytorialnego kraju TERYT;
- Baza DEMOGRAFIA;
- Baza danych HINEX;
- Bank Danych Lokalnych (BDL);
- Słownik pojęć;
- System Metainformacji Administracyjnych Źródeł Danych SMA;
- Serwer klasyfikacji - baza danych klasyfikacji i nomenklatur statystycznych;

⁴¹¹ Informacje pochodzą z opracowania GUS: Rejestry i bazy danych prowadzone w GUS 2014: http://www.stat.gov.pl/bip/index_PLK_HTML.htm (dostęp dn. 21.08. 2013 r.).

- Polska Statystyka Publiczna;
- Baza haseł i synonimów - Wyszukiwarka Klasyfikacji i Precedensów;
- Baza danych precedensów klasyfikacyjnych;
- Transgraniczny polsko-czesko-niemiecki bank danych - Cross-Border Friendship Database (CBFD);
- Plan Opracowań Statystycznych.

Pod kątem rynku usług księgowych na szczególną uwagę zasługuje **Bank Danych Lokalnych**. Bank ten funkcjonuje w ramach przepisów i regulacji wewnętrznych ustanowionych przez Prezesa GUS, a jego celem jest gromadzenie, systematyczna aktualizacja i udostępnianie danych pochodzących z badań statystyki publicznej oraz z administracyjnych systemów informacyjnych w lokalnych i regionalnych układach przestrzennych. Bank Danych Lokalnych zawiera informacje o sytuacji gospodarczej, demograficznej, społecznej i środowiskowej jednostek podziału terytorialnego: kraj, województwo, powiat, gmina, miejscowość statystyczna; regionów i podregionów (według Nomenklatury Jednostek Terytorialnych do Celów Statystycznych NTS); obszarów funkcjonalnych, a także obszarów delimitowanych dla potrzeb różnych grup użytkowników.

BDL oferuje dane z dziedzin: podział terytorialny, samorząd terytorialny, wymiar sprawiedliwości, ludność, sektor non-profit, rynek pracy, wynagrodzenia i świadczenia społeczne, rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo, transport i łączność, stan i ochrona środowiska, nauka i technika, finanse przedsiębiorstw, fundusze unijne, gospodarka mieszkaniowa, przemysł i budownictwo, rynek materiałowy i paliwowo-energetyczny, gospodarka komunalna, ceny, handel, działalność gastronomiczna, turystyka, wychowanie przedszkolne, szkolnictwo podstawowe, gimnazjalne, ponadpodstawowe i ponadgimnazjalne, szkolnictwo wyższe, ochrona zdrowia i opieka społeczna, kultura i sztuka, kultura fizyczna, sport i rekreacja, podmioty gospodarcze, przekształcenia własnościowe i strukturalne, dochody i wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego, inwestycje i środki trwałe, rachunki regionalne, narodowe spisy powszechne 1988, 2002 i 2011 oraz powszechne spisy rolne 1996, 2002 i 2010.

Dane w BDL aktualizowane w trybie rocznym - gromadzone są zaś na podstawie wyników badań pierwotnych i wtórnych prowadzonych w ramach programu badań statystycznych statyki publicznej, a także na podstawie zawartości rejestrów oraz administracyjnych systemów informacyjnych.

W Banku Danych Lokalnych funkcjonuje także moduł danych krótkookresowych, który aktualizowany jest w trybie miesięcznym, kwartalnym lub półrocznym, na podstawie wyników badań prowadzonych z większą częstotliwością niż rocznie. Źródłem danych jest sprawozdawczość GUS, systemy informacyjne, rejestry administracyjne; opracowania wojewódzkie i centralne dotyczące: bilansu stanu i struktury ludności; małżeństw;

rozwodów; urodzeń; zgonów; migracji; pogłowia zwierząt; skupu ważniejszych produktów rolnych; inwestycji i środków trwałych; aktywności ekonomicznej ludności; świadczeń społecznych; wynagrodzeń; cen; przemysłu i budownictwa; turystyki; pojazdów samochodowych; wyników finansowych przedsiębiorstw, podmiotów gospodarki narodowej, monitoringu wykorzystania funduszy europejskich, Funduszu Spójności i środków przeznaczonych na realizację Programów Operacyjnych.

Wnioski i rekomendacje

Z wymienionych zasobów GUS największe znaczenie dla analiz rynku A&A i jego przyszłości mogą mieć dwie bazy, tj. Bank Danych Lokalnych oraz Demografia. Obydwie te bazy danych mogą służyć analizom ogólnym (jako punkt wyjścia do pogłębionych analiz) dotyczącym rynku A&A, jego perspektyw, uwarunkowań, ewentualnych niedoborów kadrowych w różnych regionach spowodowanych m. in. migracją zewnętrzną i wewnętrzną, wielkością przyrostu naturalnego, szybkością starzenia się społeczeństwa itp. W przypadku BDL-u ważne w tym zakresie byłyby dane dotyczące ludności, wyników spisu powszechnego 2011, rynku pracy, szkolnictwa ponadgimnazjalnego i wyższego, podmiotów gospodarczych itp.

6.3. Dane zbierane przez pozostałych interesariuszy

6.3.1. Ministerstwa

Ministerstwo Finansów

1. Doradca podatkowy

- a. Wykaz osób wpisanych na listę doradców podatkowych oraz skreślonych z listy: numer i data wpisu, imię i nazwisko, miejsce wykonywania czynności doradztwa (siedziba) lub informacja o niewykonywaniu zawodu; Informacje spływają do MF na bieżąco (KRDP ma 14 dni od daty wpisu na powiadomienie ministerstwa). Publikacja w postaci Obwieszczenia w Dz.Urz. MF.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna, publikacja w ciągu 60 dni od powiadomienia przez KRDP.
 - **Źródło danych:** Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/minister-finansow/dziennik-urzedowy>.
 - **Uwagi**
 - o Nadzór prowadzony przez Departament Polityki Podatkowej; Publikacja dokonywana na bieżąco, obejmuje osoby zgłoszone w danym okresie;
 - o Brak innych danych o doradcach.

- Brak scalonej listy osób z uprawnieniami (publikacje w poszczególnych dziennikach w miarę spływu informacji z KRDP o osobach wpisanych w danym dniu na listę doradców).

2. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych

- a. Wykaz osób posiadających świadectwo kwalifikacji: numer świadectwa, imię i nazwisko. Prowadzony jest też rejestr zmian danych osobowych osób posiadających świadectwo kwalifikacji. Dostępność i częstotliwość: Publiczna, publikacja w ciągu 60 dni od powiadomienia przez KRDP.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane okresowo.
- **Źródło danych:** Wykaz osób posiadających świadectwo kwalifikacyjne, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/egzaminy-zawodowe/certyfikat-ksiegowy/wykaz-osob-posiadajacych-swiaectwo-kwalifikacyjne>.
- **Uwagi**
 - Nadzór prowadzony przez Departament Rachunkowości; Publikacja dokonywana na bieżąco, obejmuje osoby, które uzyskały świadectwo/certyfikat w danym okresie;
 - Brak innych danych.

- b. Wykaz osób posiadających certyfikat księgowy: numer certyfikatu, imię i nazwisko. Prowadzony jest też rejestr zmian danych osobowych osób posiadających świadectwo kwalifikacji.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane okresowo.
- **Źródło danych:** Wykaz osób posiadających certyfikat księgowy, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/egzaminy-zawodowe/certyfikat-ksiegowy/wykaz-osob-posiadajacych-certyfikat-ksiegowy>.

3. Audytorzy wewnętrzni w jednostkach sektora finansów publicznych (JSFP)

- a. Liczba audytorów wewnętrznych i usługodawców w JSFP; Liczba jednostek podlegających audytowi; Wielkość komórek audytu i zatrudnienia w tych komórkach; Dane na temat umów z audytorami-usługodawcami; Struktura zatrudnienia według kwalifikacji.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne – sprawozdania sporządzane począwszy od 2006 r., (najaktualniejsze dotyczy roku 2012).
- **Źródło danych:** *Raport pt. Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym*, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (raporty sporządzane są przez Departament Audytu

Wewnętrznego przede wszystkim na podstawie informacji o realizacji zadań z zakresu audytu wewnętrznego przesyłanych Ministrowi Finansów do końca stycznia za rok poprzedni przez zobligowane do tego jednostki).

- **Uwagi**
 - Choć z tytułu raportu wynika, iż obejmuje on swym zakresem cały sektor publiczny, w praktyce raporty oparte są na danych dostarczonych przez jednostki administracji rządowej. Do przesyłania sprawozdań na podstawie których sporządzane są raporty nie są zobligowane (art. 295 UoFP) m.in. JST oraz jednostki organizacyjne JST, stąd w ich przypadku dane są niepełne (pochodzą z informacji gromadzonych przez właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa).
 - Zmianie w 2012 r. uległ również sam układ raportu oraz sposób prezentacji niektórych danych, co sprawiło że trudno je porównać z danymi za lata poprzednie.
- b. Standardy audytu wewnętrznego; Dobre praktyki audytu wewnętrznego; Kwalifikacje zawodowe.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne.
 - **Źródło danych:** <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audit-wewnetrzny/aktualnosci1>.
 - **Uwagi:** Informacje opisowe.

4. Usługodawcy prowadzący audyt w JSFP

- a. Liczba JSFP korzystających z usługodawców zewnętrznych przy przeprowadzaniu audytu wewnętrznego; Liczba jednostek obsługiwanych przez jednego audytora; Kwalifikacje audytorów-usługodawców; Liczba i rodzaje zadań audytowych obsługiwanych przez audytorów-usługodawców; Koszty usług audytu wewnętrznego.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna, opracowanie na podstawie badania ankietowego Departamentu Audytu Sektora Finansów Publicznych skierowanego do 492 JSFP (ankiety wypełniło 368) – badanie nie ma charakteru ciągłego.
 - **Źródło danych:** Raport pt. *Prowadzenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych przez usługodawcę*, http://finanse-publiczne.pl/materialy/MF_Prowadzenie_audytu_wewnetrznego_jednostek_fp_przez_uslugodawce_zal1.pdf; Raport został przygotowany przez Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych w maju 2012 r.

- **Uwagi:** Raport uzupełnia dane zawarte w raporcie pt. Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym za 2012 r.

5. Podatnicy i płatnicy składek (w zakresie formy prowadzenia księgowości)

- a. Kompleksowy system (powiązany z rejestrami REGON, PESEL z bazami informacyjnymi urzędów skarbowych) na temat polskich podatników i płatników składek ZUS. Zawiera m.in. następujące dane (zgodnie z deklaracją podmiotów): Rodzaj prowadzonej dokumentacji rachunkowej; Sposób prowadzenia dokumentacji rachunkowej (samodzielnie/biuro rachunkowe); Adresy podatników oraz biur rachunkowych (ewentualnie); Forma prawna podatnika.
- **Dostępność i częstotliwość:** Rejestr niejawnny; zasady udostępniania danych są określone w przepisach, np. bezpośredni dostęp do tego systemu mają: minister finansów, dyrektorzy izb skarbowych, naczelnicy urzędów skarbowych, szef Służby Celnej, dyrektorzy izb celnych, naczelnicy urzędów celnych, organy kontroli skarbowej oraz generalny inspektor informacji finansowej; z rejestru mogą także w ograniczonym zakresie korzystać: sądy, prokuratury, organy podatkowe, organy celne, ZUS, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Policja, służby statystyki publicznej, organy prowadzące urzędowe rejestry.
- **Źródło danych:** Centralnym Rejestrze Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) – rejestr prowadzony przez Departament Administracji Podatkowej Ministerstwa Finansów.
- **Uwagi**
 - Brak informacji dotyczących form opodatkowania i form własności podatników;
 - Brak statystyk w zakresie gromadzonych danych;
 - Źródłem danych do CRP KEP są dane/informacje zadeklarowane przez podmioty a ich prawidłowość i aktualność nie podlega weryfikacji.

Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej

1. Bezrobocie w zawodach A&A

- a. Liczba bezrobotnych (wg zawodów) w trakcie i na koniec danego półrocza (w tym pozostający bez pracy przez okres do 1 m-ca, 1-12 mcy i powyżej 12 m-cy), także w układzie województw; Liczba wolnych miejsc pracy i miejsc aktywizacji zawodowej w trakcie i na koniec danego półrocza. Dane w postaci pliku Excel.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, dane na koniec każdego półrocza od 2004 r.

- **Źródło danych:** Zarejestrowani bezrobotni oraz oferty pracy według zawodów i specjalności, <http://www.mpips.gov.pl/analizy-i-raporty/raporty-sprawozdania/rynek-pracy/arejestrowanibezrobotniorazofertypracywedugzawodwispecjalnoci/>.
- b. Napływ bezrobotnych i ofert pracy (wg zawodów) oraz wskaźnik intensywności deficytu/nadwyżki w danym roku, liczba zarejestrowanych bezrobotnych w końcu danego roku (w tym pozostający bez pracy pow. 12 m-cy). Dane w postaci pliku Excel.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, dane na koniec każdego półrocza od 2007 r.
- **Źródło danych:** Zawody deficytowe i nadwyżkowe, <http://www.mpips.gov.pl/analizy-i-raporty/raporty-sprawozdania/rynek-pracy/zawody-deficytowe-i-nadwyzkowe/>.

2. Zawody A&A

- a. Opis zawodu; Kwalifikacje; Stanowiska; Zadania zawodowe. Spośród 253 opracowanych standardów 6 dotyczy zawodów rynku A&A: Specjalista do spraw finansów (241204), Specjalista do spraw rachunkowości (241205), Doradca podatkowy (241903) Księgowy (samodzielny) (343201), Asystent rachunkowości (412102), Pracownik komórek finansowo-księgowych (341990) – fragment standardu.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna; standardy opracowuje Departament Rynku Pracy – ich zbiór jest wciąż uzupełniany i rozwijany.
- **Źródło danych:** Standardy kwalifikacji zawodowych, dostępne pod adresami: www.standardyiskolenia.praca.gov.pl lub www.kwalifikacje.praca.gov.pl.
- **Uwagi:** Standardy opracowano na podstawie poprzedniej klasyfikacji zawodów i specjalności (KZiS 2007); brakuje pozostałych standardów kwalifikacji.

Ministerstwo Sprawiedliwości

1. Deregulacja zawodów

- a. Zakres deregulacji dla III transz, w tym uzasadnienie projektu ustaw deregulacyjnych (analizy jakościowo-ilościowe) oraz wyniki konsultacji społecznych – w przekroju deregulowanych zawodów.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna.
- **Źródło danych:** <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/>.

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego

1. Nauczyciele akademicki (w tym w naukach społecznych)

- a. Liczba nauczycieli akademickich według stopni i tytułów naukowych w obszarze nauk społecznych (na 31.12.2012); Liczba nauczycieli akademickich w obszarze nauk społecznych w poszczególnych województwach.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne.
 - **Źródło danych:** Raport pt. *Nauka w Polsce 2013*
http://www.dsw.edu.pl/fileadmin/ULS/Nauka_i_badania/PAN/RAPORT_NA_UKA_W_POLSCE.pdf.
 - **Uwagi:** Edycja pierwsza.

2. Pracownicy nauki – nauczyciele akademicki / szkolnictwo wyższe

- a. Dane liczbowe dotyczące pracowników naukowych; Rejestr pracowników naukowych i nauczycieli akademickich z wyszukiwarką umożliwiającą wyszukiwanie pracowników nauki/nauczycieli akademickich wg: imienia i nazwiska, tytułu naukowego, obszaru nauki, dziedziny, dyscypliny, specjalności.
- **Dostępność i częstotliwość:** W przeważającej części dane publiczne; pewna część systemu dostępna jest jedynie dla pracowników administracji publicznej.
 - **Źródło danych:** POL-on (zintegrowany system informacji o szkolnictwie wyższym) <http://polon.nauka.gov.pl/>.

6.3.2. Samorządy zawodowe

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

1. Biegły rewident

- a. Rejestr biegłych rewidentów: numer rejestru, imię i nazwisko, forma wykonywania zawodu (nie wykonuje/ pozostaje w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym/osoba prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek/wspólnik podmiotu uprawnionego/ osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, która zawarła umowę cywilnoprawną z podmiotem uprawnionym/), informacja o wpisie do zagranicznego rejestru, powiązanie z podmiotami (nazwa, adres, strona internetowa). Układ wg kolejności numerów w rejestrze; funkcjonuje wyszukiwarka wg numeru w rejestrze lub imienia/nazwiska.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane na bieżąco.
 - **Źródło danych:** Rejestr biegłych, http://kibr.org.pl/pl/rejestr_bieglych.

- **Uwagi:** Użyteczność rejestru zwiększyłaby się znacznie, gdyby możliwe było sortowanie wg biegłych wykonujących i niewykonujących zawodu oraz miejscowości lub województwa wykonywania zawodu.

2. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

- Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych: numer podmiotu, nazwa pełna i skrócona, adres siedziby i adres www, forma organizacyjno-prawna, informacja o wpisie do zagranicznego rejestru, właściciele/wspólnicy (imię i nazwisko/nazwa, adres), członkowie zarządu, organów nadzorczych, powiązani biegli. Układ wg kolejności numerów podmiotu w rejestrze, istnieje wyszukiwarka wg nazwy, miejscowości lub numeru wpisu.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane na bieżąco.
 - **Źródło danych:** Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, <http://kibr.org.pl/pl/podmioty>.

3. Podmioty badające jednostki zaufania publicznego

- Wykaz podmiotów badających JZP: numer podmiotu, nazwa, forma prawna. Dokument w formacie pdf.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane systematycznie.
 - **Źródło danych:** Wykaz podmiotów uprawnionych do badania JZP, http://kibr.org.pl/pl/podmioty_JZP.
 - **Uwagi:** Użyteczność wykazu zwiększyłaby się, gdyby był prezentowany np. w formie pliku Excel (jest w nieedytowalnym formacie pdf.).

Krajowa Izba Doradców Podatkowych

1. Doradca podatkowy

- Lista doradców podatkowych: numer wpisu, imię i nazwisko, miejsce wykonywania doradztwa podatkowego lub informacja o nie wykonywaniu zawodu, województwo, data wpisu. Wszystkie dane narastająco na dany moment. Dane w postaci pliku Excel.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna, ostatnia aktualizacja 30 sierpnia 2013 r.
 - **Źródło danych:** Lista doradców podatkowych, <http://www.krdp.pl/zapisz.php/plik/159>.
- Rejestr osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego: numer, nazwa pełna i skrócona, adres siedziby. Dokument w formacie pdf.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna, ostatnia aktualizacja 19 sierpnia 2013 r.
- **Źródło danych:** Rejestr osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego, <http://www.krdp.pl/zapisz.php/plik/158>.
- **Uwagi:** Data aktualizacji „ukryta” w nazwie pliku – brak wyraźnego wskazania daty aktualizacji rejestru. Użyteczność wykazu zwiększyłaby się gdyby był prezentowany np. w formie pliku Excel (jest w nieedytowalnym formacie pdf.).

6.3.3. Organizacje Zrzeszające i Profesjonalne

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce

1. Certyfikacja SKwP i działalność szkoleniowa

- a. Liczba osób uczestniczących w kursach I-IV stopnia w poszczególnych latach oraz liczba osób, które otrzymały certyfikaty I-IV stopnia (wg 26 oddziałów terenowych i Instytutu Certyfikacji); Liczba osób uczestniczących w innych kursach i szkoleniach (w tym tzw. krótkich, tj. do 30 h i długich), w podziale wg oddziałów terenowych.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane niepublikowane.
 - **Źródło danych:** Zestawienia absolwentów certyfikowanych w 2011 i 2012 r. i Sprawozdania z działalności edukacyjnej SKwP w latach 2007-2012.

2. Dyplomowany księgowy

- a. Ilość wydanych certyfikatów w poszczególnych latach (w tym: po zdaniu egzaminu, dla dr hab., dla biegłych rewidentów).
 - **Dostępność i częstotliwość:** Niepublikowane, dane od roku 2010.
 - **Źródło danych:** Sprawozdania roczne Zarządu Głównego z działalności statutowej.

3. Członkowie SKwP

- a. Liczba członków zwyczajnych i wspierających (w tym, liczba członków nowoprzybyłych i wykreślonych) w przekroju oddziałów terenowych.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Niepublikowane, otrzymano dane od roku 2006.
 - **Źródło danych:** Informacja uzyskana bezpośrednio z Zarządu Głównego SKwP.

ACCA

1. Członkowie ACCA

- a. Liczba członków, w tym w podziale terytorialnym (wg województw).
 - **Dostępność i częstotliwość:** Niepublikowane, dane od roku 2000.
 - **Źródło danych:** Informacja uzyskana bezpośrednio z ACCA Polska.

CIMA

1. Członkowie i studenci CIMA

- a. Liczba członków i studentów (w Polsce i na świecie); Lista nowych członków CIMA (przyjętych w danym roku); Opis poziomów kwalifikacji wraz z wymaganiami; Wysokość opłat za egzaminy i inne; System monitoringu członków (dostęp do swojego modułu ma każdy zalogowany członek); Informacje nt. zasad zwolnień z wybranych egzaminów.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane publiczne: liczba członków na świecie, lista nowych członków, opis kwalifikacji, cenniki, polityka zwolnień. Dane niepubliczne: liczba członków i studentów w Polsce, informacje nt. zasad monitoringu.
 - **Źródło danych:** <http://www.cimaglobal.com/Our-locations/Poland/Witaj-w-CIMA-Polska/>.
 - **Uwagi**
 - Lista nowych członków nie zawiera pełnych nazwisk ze względu na ochronę danych;
 - Brak informacji na temat liczby osób podchodzących do egzaminów w powiązaniu z ich rezultatami;
 - Brak informacji o liczbie studentów z zakończonym określonym poziomem certyfikacji;
 - Brak informacji na temat liczby (odsetka) studentów zdobywających kwalifikacje w ramach „przyspieszonej ścieżki” (*CIMA Gateway*).

6.3.4. Organy Sprawujące Nadzór

Komisja Nadzoru Audytowego

1. Biegli rewidenci

- a. Liczba biegłych rewidentów (w podziale na kobiety i mężczyzn); Liczba osób czynnych w zawodzie; Liczba wpisów do rejestru; Liczba skreśleń, w tym z powodu: śmierci, wystąpienia z samorządu, tj. na wniosek, niespełniania

któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1-3 ustawy, nieuiszczenia składek członkowskich, prawomocnego orzeczenia o wydaleniu z samorządu. Dokument w formacie pdf.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna.
 - **Źródło danych:** Zmiany w liczbie biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w latach 2009-2013, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/informacje-dodatkowe/-/asset_publisher/ZL7r/content/statystyka-ilosci-bieglych-rewidentow-oraz-podmiotow-uprawnionych-do-badania-sprawozdan-finansowych?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audyutowego%2Finformacje-dodatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_ZL7r%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_ZL7r_.
- b. Ilość biegłych rewidentów, w podziale na kobiety i mężczyzn oraz osoby czynne w zawodzie; Ogólne informacje na temat działań w zakresie zapewnienia wysokiej jakości badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów (m.in. wyniki przeprowadzonych kontroli raportów przez KKN (Krajową Komisję Nadzoru), orzeczenia KSD (Krajowego Sądu Dyscyplinarnego), wyniki kontroli uchwał KIBR i działalności jej organów).
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, sprawozdania za poszczególne lata, począwszy od roku 2009, publikowane ok. marca-kwietnia roku następnego.
 - **Źródło danych:** Sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego (za lata 2009-2013), http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/-/asset_publisher/05jC/content/sprawozdania-1?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audyutowego%2Fplany-dzialania-i-sprawozdania%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_05jC%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_05jC_.
- c. Imię i nazwisko biegłego rewidenta z państwa trzeciego, obywatelstwo, nazwa, adres strony internetowej i adres podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zatrudniającego biegłego rewidenta lub w którym jest współnikiem, lub z którym jest powiązany w inny sposób.

- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane na bieżąco.
- **Źródło danych:** Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/rejestracja/-/asset_publisher/Pw4L/content/rejestr-bieglych-rewidentow-z-panstw-trzecich?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audytowego%2Frejestracja%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Pw4L%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_Pw4L_

2. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

- a. Liczba podmiotów, Liczba wpisów do rejestru, Liczba skreśleń, w tym z powodu: na wniosek, w razie niespełniania obowiązku określonego w art. 49 ust. 3 i art. 61 ust. 4 ustawy, w razie nieuregulowania rocznej opłaty z tytułu nadzoru, w razie niezawarcia umowy OC, w razie niepoddania się kontroli, o której mowa w art. 26 ust.2 lub 10 oraz art. 74 ust. 1, w przypadkach, o których mowa w art. 27 ust. 1 pkt 3 lit. c oraz art. 83 ust. 1 pkt 2 lit. C, inne; Dokument w formacie pdf.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne.
 - **Źródło danych:** Zmiany w liczbie biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w latach 2009-2013, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/informacje-dodatkowe/-/asset_publisher/ZL7r/content/statystyka-ilosci-bieglych-rewidentow-oraz-podmiotow-uprawnionych-do-badania-sprawozdan-finansowych?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audytowego%2Finformacje-dodatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_ZL7r%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_ZL7r_.
- b. Nazwa podmiotu, adres siedziby i oddziałów, forma organizacyjno-prawna, adres internetowy; Nazwiska, imiona i adresy służbowe właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych; Nazwiska, imiona, numery w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w podmiocie lub z nim powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób; Numer w rejestrze i nazwa organu rejestrowego innego państwa.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, uaktualniane na bieżąco.

- **Źródło danych:** Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich, http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/rejestracja/-/asset_publisher/Pw4L/content/lista-podmiotow-uprawnionych-do-badania-sprawozdan-finansowych-z-panstw-trzecich?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audytowego%2Frejestracja%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_Pw4L%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_Pw4L_
- c. Ilość podmiotów uprawnionych do badania w podziale na formę prawną prowadzenia działalności; Analiza rynku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w szczególności badających sprawozdania spółek giełdowych (podział firm audytorskich ze względu na: kapitalizację badanych s-ek, przychody z tytułu rewizji).
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczne, sprawozdania za poszczególne lata, począwszy od roku 2009, publikowane ok. marca-kwietnia roku następnego.
 - **Źródło danych:** Sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego (za lata 2009-2013), http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytowego/plany-dzialania-i-sprawozdania/-/asset_publisher/05jC/content/sprawozdania-1?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala-kolegialne%2Fkomisja-nadzoru-audytowego%2Fplany-dzialania-i-sprawozdania%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_05jC%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_05jC_

6.3.5. Organizacje Branżowe i Wspierające Biznes/Instytucje Otoczenia Biznesu

ABSL

1. Centra outsourcingowe –BPO/SSC

- a. Liczba zagranicznych centrów usług biznesowych (w tym usług finansowo-księgowych),; Zatrudnienie w zagranicznych centrach usług biznesowych (w tym usługach finansowo-księgowych).

- **Dostępność i częstotliwość:** Dane publiczne, raporty sporządzane co roku od 2010 (ostatni – 2013); prezentują dane dotyczące roku wstecz (np. ostatni raport z 2013 dotyczy roku 2012).
- **Źródło danych:** Raporty: *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce*, <http://www.absl.pl/pl/reports>.
- **Uwagi:** Raporty dotyczą jedynie centrów usług z kapitałem zagranicznym; sposób prezentacji niektórych z publikowanych danych w poszczególnych latach nie daje możliwości ich porównania.

Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych

1. Audytorzy wewnętrzni (w tym, w JSFP)

- a. Formy i zasady członkostwa w IIA, Rodzaje kwalifikacji zawodowych dla audytora (informacje o zasadach, wymaganiach, egzaminach).
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane publiczne.
 - **Źródło danych:** <http://www.iaa.org.pl/>.
 - **Uwagi:** Informacje opisowe.

Polska Agencja Informacji i Inwestycji Zagranicznych (PAIIIZ)

1. Outsourcing usług księgowych/firmy branży BPO/SSC

- a. Nazwa firmy (dane chronione – nieudostępniane); Procesy outsourcingowe będące rodzajem świadczonych usług; Zatrudnienie w firmie; Lokalizacja centrum; Kraj pochodzenia kapitału; Typ centrum (BPO/SSC/IT).
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane niepublikowane, Baza uzupełniana jest na bieżąco.
 - **Źródło danych:** Baza firm sektora BPO/SSC/IT.

Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP)

1. Sektor MSP

- a. Liczba przedsiębiorstw sektora MSP; Liczba pracujących w sektorze MSP, (powyższe dane przedstawione są w ujęciu sektorowym - w podziale na sekcje PKD gospodarki polskiej oraz regionalnym (podział na województwa) a także sektor własności i wielkość firm); Struktura mikroprzedsiębiorstw według form opodatkowania (prowadzonej ewidencji) – dane ujęte w najnowszym raporcie (za lata 2010-2011).

- **Dostępność i częstotliwość:** Raportu ukazują się od 1995 r. (raport dotyczył sektora MSP w 1994 r.). Najnowszy raport obejmuje analizę za lata 2010-2011.
- **Źródło danych:** *Raporty o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce* <http://www.parp.gov.pl/index/index/106>.
- **Uwagi:** Stanowią najpełniejsze źródło danych statystycznych o sektorze MSP w Polsce. Dane dot. rynku A&A w sektorze MSP w postaci m.in. struktury wg form opodatkowania i prowadzonej ewidencji znalazły się jedynie w najnowszym raporcie.

6.3.6. Inne

1. Wynagrodzenia w zawodach/ stanowiskach A&A - w raportach wybranych firm doradztwa personalnego

- a. Dolny i górny kwartyl oraz mediana dla 17 stanowisk w grupach: audyt wewnętrzny (2 stanowiska), centra usług wspólnych (7 stanowisk), kontroling (3 stanowiska), księgowość (3 stanowiska), księgowość funduszy (2 stanowiska); Źródła informacji o pracodawcach oraz serwisy pracy z jakich korzystano w ciągu ostatnich 6 m-cy; Dodatkowo dla niektórych zawodów zmiany mediany w zależności od posiadanych certyfikatów. Metodologia: przebadano ponad 3,5 tys. osób. Informacje o poszczególnych stanowiskach/zawodach pochodzą od 20-200 osób z całej Polski, ale w 31% z aglomeracji warszawskiej.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane zebrane w okresie IX-XI 2012 r., Brak informacji o raportach za poprzednie okresy.
 - **Źródło danych:** Goldman Recruitment Salary survey 2013. Finanse i księgowość, bankowość i ubezpieczenia, usługi doradcze i audyt, Goldman Recruitment, raport dostępny: <http://www.goldmanrecruitment.pl/salary-survey-2013> (dostęp dn. 01.09.2013 r.).
 - **Uwagi:** Goldman Recruitment - firma doradztwa personalnego specjalizująca się w selekcji specjalistów managerów i dyrektorów na stanowiska w obszarze finansów i bankowości.
- b. Średnie wynagrodzenie dla 8 zawodów (księgowy, samodzielny księgowy, główny księgowy, CFO, kierownik ds. Finansów, kierownik ds. Kontrolingu, specjalista ds. Zarządzania ryzykiem, analityk finansowy. Metodologia: badanie przeprowadzone na podstawie projektów rekrutacyjnych z całej Polski, wynagrodzenie uśrednione dla całej Polski. Brak informacji o liczebności próby.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Dane za 2012 r., Brak informacji o raportach za poprzednie okresy.

- **Źródło danych:** *Raport płacowy 2013. Trendy na rynku pracy. Finanse i księgowość*, Hays, raport dostępny: http://hays.pl/centrum-mediowe-hays/HAYS_712233 (dostęp dn. 01.09.2013 r.).
 - **Uwagi:** Hays – firma doradztwa personalnego, specjalizująca się m.in. w obszarze rachunkowości i finanse.
- c. Wynagrodzenia (minimalne, maksymalne i najczęściej oferowane) na 11 stanowiskach w branży BPO/SSC w województwach: śląskim, dolnośląskim, wielkopolskim, małopolskim, pomorskim, mazowieckim, w podziale znajomości j. obcych: a) j. angielski, b) j.ang.+ j. fr./niem./ hiszp./wł., c) j.ang.+ j.holand./szwedz./norw./fińsk./turecki/gr. Metodologia: brak informacji.
- **Dostępność i częstotliwość:** Dane za 2011 r., Brak informacji o raportach za poprzednie okresy.
 - **Źródło danych:** *Raport płacowy. Wynagrodzenia I półrocze 2011. Nowoczesne usługi biznesowe*, Hays, raport dostępny w zasobach internetowych w wersji pdf.
- d. Wynagrodzenie minimalne, maksymalne i najczęściej występujące dla 18 zawodów/stanowisk. Metodologia badania: dwa źródła: 1) baza danych Page Personnel, 2) informacje gromadzone od zrekrutowanych osób. Wszystkie informacje dotyczą osób zatrudnionych przez oddziały firm międzynarodowych z aglomeracji warszawskiej, które władają j. angielskim przynajmniej na poziomie średniozaawansowanym. Brak informacji o liczbie próby.
- **Dostępność i częstotliwość:** Dane za 2012 r. Brak informacji o raportach za poprzednie okresy.
 - **Źródło danych:** *Przegląd płac 2013. Finanse i księgowość*, Page Personnel, raport dostępny: http://www.pagepersonnel.pl/media/ppde/Docs/SalarySurveyFinance_PP_PL_2013-web.pdf (dostęp dn. 01.09.2013 r.).
 - **Uwagi:** Page Personnel – agencja doradztwa personalnego, specjalizująca się m.in. w dywizji finanse i rachunkowość.
- e. Wynagrodzenie minimalne i maksymalne dla 25 zawodów/stanowisk dla 8 miast (Warszawa, Wrocław, Łódź, Gdańsk, Szczecin, Katowice, Kraków, Poznań). Metodologia: brak informacji.
- **Dostępność i częstotliwość:** Dane za II półrocze 2012 r., dostępny raport za I półrocze 2012 r. Brak informacji o raportach za poprzednie okresy.
 - **Źródło danych:** *Raport płacowy VII-XII 2012*, Cpl Jobs, raport dostępny: <http://cpljobs.pl/raporty-cpl-market-flash/> (dostęp dn. 02.09.2013 r.).

- **Uwagi:** Cpl Jobs – firma rekrutacyjna, specjalizująca się m.in. w obszarze rachunkowość i finanse.
- f. Umożliwia wieloaspektowe porównanie się z rynkiem wynagrodzeń w Polsce; prezentacja w przekroju: regionu, branży, sektora działalności oraz ze względu na takie czynniki jak wielkość firmy, wielkość obrotu, etc.; zawiera również informacje na temat podwyżek zrealizowanych w minionym roku oraz zaplanowanych na kolejny;
- **Dostępność i częstotliwość:** Dostęp odpłatny.
 - **Źródło danych:** Kompleksowy raport płacowy:
<https://raportplacowy.pl/pl/productother,list,1.html>.
 - **Uwagi:** Serwis RaportPlacowy.pl prowadzony przy współpracy merytorycznej z firmą konsultingową Advisory Group TEST Human Resources (która przygotowuje raporty płacowe od końca lat 90-ych).
- g. Wartości płac całkowitych oczekiwanych przez kandydatów na wybranych stanowiskach w centrach outsourcingowych o charakterze księgowym oraz granice akceptowalności tych oczekiwań przez pracodawców i informacja odnośnie różnic w oczekiwaniach płacowych w przypadku stanowisk związanych z zagadnieniami obsługi Księgi Głównej;
- **Dostępność i częstotliwość:** Analiza specjalna (na zamówienie); Dostęp odpłatny.
 - **Źródło danych:** Analiza oczekiwań kandydatów Shared Services Center o profilu finansowo-księgowym:
<https://raportplacowy.pl/pl/static,przykladowe-analzy.html>.
 - **Uwagi:** Serwis RaportPlacowy.pl prowadzony przy współpracy merytorycznej z firmą konsultingową Advisory Group TEST Human Resources (która przygotowuje raporty płacowe od końca lat 90-ych).
- h. Dla 13 stanowisk /zawodów: wynagrodzenie ogółem, wynagrodzenie w podziałach, histogram rozkładu płac na stanowisku, relacja stałej i zmiennej części wynagrodzenia, dodatki pozapłacowe, wynagrodzenia na szczeblu zarządzania, podwyżki na szczeblu zarządzania. Metodologia: dane płacowe pochodzą bezpośrednio z Działów Personalnych pracodawców, nie są zbierane za pośrednictwem badań internetowych; Statystyczne przetwarzanie danych oparte jest o autorską metodologię; Dane pochodzą z 316 firm, nie wiadomo ile dotyczy stanowisk finansowo-księgowych (stan na 02.09.2013 r.).
- **Dostępność i częstotliwość:** Bezpłatnie tylko wynagrodzenie ogółem, dostęp do pozostałych danych odpłatny.

- **Źródło danych:** Pełna analiza wynagrodzeń dla stanowiska, wiosna 2013, dostępne: <https://raportplacowy.pl/pl/detail,area,696,finanse-i-ksiegowosc.html>, (dostęp 02.09.2013 r.).
 - **Uwagi:** Serwis RaportPlacowy.pl prowadzony przy współpracy merytorycznej z firmą konsultingową Advisory Group TEST Human Resources (która przygotowuje raporty płacowe od końca lat 90-ych).
- i. Raport trzyczęściowy: 1) Dane o wynagrodzeniach na 5 szczeblach zatrudnienia (dyrektor/zarząd, kierownik, starszy specjalista, specjalista, pracownik szeregowy, w przekroju regionów, wielkości przedsiębiorstw, branży oraz pochodzenia kapitału (polski i zagraniczny); 2) Wynagrodzenia na 21 najpopularniejszych stanowiskach: rozkład wynagrodzeń podstawowych i całkowitych (1 i 3 kwartyl, mediana, średnia, 1 i 9 decyl), przysługujące świadczenia dodatkowe, wysokość wynagrodzeń na stanowisku w zależności od: charakteru firmy (wielkości zatrudnienia, kapitału i branży), regionu (województwa, miasta), wykształcenia i doświadczenia pracowników (poziomu wykształcenia, znajomości j. Obcych, stażu pracy, wieku oraz płci); 3) Zestawienie wynagrodzeń podstawowych i całkowitych na 21 omawianych w raporcie stanowiskach. Metodologia: dane dla poszczególnych stanowisk od 31-1029 osób.
- **Dostępność i częstotliwość:** Raport płatny, Odpłatnie dostępny także raport za 2010 r., a na przełomie września/października 2013 r. raport na 2013 r.
 - **Źródło danych:** *Wynagrodzenia w finansach i księgowości w 2012 r.*, Sedlak & Sedlak, ss.101, <http://wynagrodzenia.pl/raporty.php>.
 - **Uwagi:** Portal wynagrodzenia.pl, prowadzony od 2002 r. przez Sedlak & Sedlak – firmę doradztwa HR.

2. PKD 69.20.Z - Działalność rachunkowo-księgowa; doradztwo podatkowe

- a. Liczba podmiotów zarejestrowanych pod tym numerem na koniec każdego kwartału; Lokalizacja podmiotów wg województw (liczebność), Struktura w/w. Podmiotów wg formy prawnej oraz formy własności i liczy zatrudnionych, Najważniejsze zsumowane wielkości ekonomiczne (aktywa razem, kapitały własne, przychody netto, wyniki netto) oraz uśrednione wskaźniki finansowe (roa, roe, ros, dr) za 2010 rok dla największych podmiotów z branży, Najważniejsze wielkości ekonomiczne (aktywa razem, kapitał własny, przychody netto, wynik netto) oraz wskaźniki finansowe (roa, roe, ros, dr) za 2010 rok dla 20 spośród 36 największych podmiotów z branży, pod względem wielkości osiągniętych przychodów netto w tym okresie.

- **Dostępność i częstotliwość:** Dane aktualizowane na koniec każdego kwartału począwszy od 31.12.2009 r. (ostatnie dane na 31 marca 2013 r. - dostęp dn. 30.09.2013 r.).
- **Źródło danych:** <http://www.rynkometr.pl/pkd/69.20.Z>.
- **Uwagi**
 - o **Rynkometr.pl** - baza wiedzy o polskiej gospodarce i przedsiębiorcach oraz największy ogólnodostępny ranking finansowy polskich firm w internecie. Uwzględnia informacje pochodzące z różnych źródeł (kwartalne dane statystyczne – od 31.12. 2009 r.) z REGON oraz wybrane informacje z opublikowanych w Monitorze Polskim "B" sprawozdań finansowych **12 297** największych podmiotów, przypisanych do poszczególnych grup branżowych na podstawie zadeklarowanego w rejestrze REGON kodu przeważającej działalności (według PKD 2007).
 - o Dość duże opóźnienie w aktualizowaniu danych (30-ego września 2013 r. dostępne były dane na koniec I kwartału 2013 r. – półroczne opóźnienie).

3. Biura rachunkowe (certyfikacja dobrowolna)

- a. Lista certyfikowanych biur rachunkowych (wg kryteriów C.I.K.) w układzie alfabetycznym (wg nazw) dla poszczególnych miast/okolic miast.
- **Dostępność i częstotliwość:** Dane aktualizowane na bieżąco.
 - **Źródło danych:** <http://www.cik.org.pl/>.
 - **Uwagi**
 - o Celem C.I.K. (Centrum Informacji Księgowej) jest podwyższenie jakości i standardów prowadzenia usług rachunkowych na rynku polskim oraz popieranie uczciwej konkurencji.
 - o Lista obejmuje tylko biura, które zgłosiły się same (po spełnieniu kryteriów) lub zostały zgłoszone przez klientów.
 - o Certyfikację biur ma wpisaną w statutowej działalności także PIBR (<http://pibr.pl/>), ale na dzień 10.10.2013 r. na stronie nie zamieszczono żadnej ich listy.

4. Pracownicy nauki – nauczyciele akademicy

- a. Dane i informacje o osobach posiadających stopnie i tytuły naukowe według: Różnych klasyfikacji (m.in. CKSST - Centralna Komisja ds. Stopni i Tytułów, SDD - słownika dziedzin i dyscyplin i in.); Specjalności; Płci.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna, dane aktualizowane na bieżąco.

- **Źródło danych:** Baza SYNABA (portal Nauka Polska - Ludzie Nauki). http://nauka-polska.pl/shtml/raporty/raporty_ludzie.shtml.
- **Uwagi**
 - Baza prowadzona jest od 1991 r. przez Ośrodek Przetwarzania Informacji.
 - Brak objaśnień do niektórych wykorzystywanych klasyfikacji,
 - „nieaktywność” niektórych pól z kategoriami – bez objaśnień z czego to wynika, co czyni bazę niekompletną.

5. Audytorzy wewnętrzni

- a. Zatrudnienie w komórkach audytu badanych firm; Struktura zatrudnienia wg posiadanych kwalifikacji.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Edycje: 2009, 2012, 2013.
 - **Źródło danych:** *Audyt wewnętrzny w polskich spółkach, wyniki badań* http://grantthornton.pl/audyt_wewnetrzny_w_polskich_spolkach_trzecia_edycja_raportu.
 - **Uwagi**
 - Badanie przeprowadzi przez firmę audytorsko-doradczą Grant Thornton; w przypadku edycji 2013 r. badania prowadzono w okresie: marzec – maj 2013 r.;
 - ankiety zostały skierowane do osób odpowiedzialnych za funkcję audytu wewnętrznego w polskich spółkach (zwrot – 30 spółek).

6. Mikro i małe podmioty

- a. Struktura badanych podmiotów według sposobu prowadzenia księgowości (samodzielnie - ręcznie, samodzielnie z wykorzystaniem aplikacji lub Excel; przez biuro rachunkowe) Struktura badanych podmiotów wg formy prowadzenia ewidencji księgowej; Powody samodzielnego prowadzenia księgowości w badanych firmach.
 - **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna.
 - **Źródło danych:** Raport *pt. Księgowość mikro i małych firm w Polsce 2011*, <http://www.slideshare.net/infakt/raport-ksigowo-w-polsce-2011>.
 - **Uwagi:** Badania przeprowadzone zostały przez portal inFakt.pl we współpracy z firmą 4P research mix na przełomie 2010 i 2011 r. (w formie ankiety internetowej); wzięło w nich udział 450 przedsiębiorców, reprezentujących firmy zatrudniające od 0 do 49 osób z terenu całej Polski.

7. Outsourcing usług księgowych

- a. Odsetek korzystających z outsourcingu usług księgowych. Dane nt. Procesów/usług ;podlegających outsourcingowi; Kryteria doboru partnera outsourcingowego.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna.
 - **Źródło danych:** *Ogólnopolskie badanie rynku outsourcingu 2012* http://grantthornton.pl/sites/default/files/raporty/badanie_outsourcingu_2012.pdf.
 - **Uwagi:** Badanie zostało przeprowadzone przez Grant Thornton na ogólnopolskiej próbie 400 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników.

8. Firmy branży BPO/SSC

- a. Formy zatrudnienia pracowników w badanych centrach BPO/SSC; Perspektywy dotyczące zatrudnienia i płac w badanych centrach outsourcingowych.
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna.
 - **Źródło danych:** *Trendy HR w sektorze BPO/SSC Wyniki badania ManpowerGroup*, http://www.hrnews.pl/reports/RAPORT_Trendy_HR_w_sektorze_BPO-SSC_29.08.2012.pdf.
 - **Uwagi:** Badania prowadzone w IV – V 2012 r. dotyczyły 10% sektora BPO/SSC w Polsce).

9. Usługi księgowe on-line

- a. Liczba przedsiębiorców korzystających z księgowości on-line; Charakterystyka serwisów księgowości on-line w przekroju oferowanych usług, oferty cenowej, w niektórych przypadkach – określono liczbę klientów).
- **Dostępność i częstotliwość:** Publiczna. Raport opublikowano w styczniu 2012 r.
 - **Źródło danych:** *Analiza rynku usług księgowych on-line*, http://www.fundacjastarter.org.pl/tl_files/informatory/analiza%20rynku%20uslug%20ksiegowych%20online%202012.pdf.
 - **Uwagi:** Badania prowadzono w latach 2010 i 2011 przez Fundację „Starter”.

6.4. Wnioski

Jak wynika z omówienia danych zbieranych przez GUS oraz z zestawienia informacji zbieranych przez innych interesariuszy, w obszarze rynku A&A występują takie jego

segmenty, co do których gromadzone informacje są dość całościowe, zbierane w sposób systematyczny i planowy. Dotyczy to przede wszystkim tych obszarów, co do których z przepisów prawnych wynika obowiązek ich gromadzenia i prezentacji (np. rejestr biegłych rewidentów, doradców podatkowych czy wydanych certyfikatów usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych). Tymi danymi, które można uznać za najbardziej wiarygodne, sprawdzalne oraz przewidywalne (gdyż wynikają z przyjętego plan badań) są badania przeprowadzane przez GUS.

Wszystkie badania GUS, a w szczególności omówione w podrozdziale 6.2. mają jasno sprecyzowane cele określone w Programie Badań Statystycznych na dany rok i dotyczą szeroko pojętego rynku pracy, szkolnictwa ponadgimnazjalnego, szkolnictwa wyższego itp. Nie są zaś specjalnie dedykowane usługom z zakresu A&A. Pomimo tego z niektórych badań prowadzonych przez GUS można wiele wynioskować o tym rynku. Wynikają z nich m.in. informacje o:

- szacunkowej liczbie zatrudnionych w zawodach A&A,
- wynagrodzeniach w tych zawodach (średnia, dominanta, mediana, 1 i 3 kwartył),
- zainteresowaniu młodzieży ponadgimnazjalnej oraz studentów kierunkami z podgrupy kształcenia ekonomiczno-administracyjnej (na których podstawie można w przybliżeniu ocenić potencjał kadrowy dla zawodów A&A),
- liczbie absolwentów technikum w poszczególnych latach według zawodów np. technik rachunkowości w różnych przekrojach,
- liczbie absolwentów w poszczególnych latach z kierunku finanse i rachunkowość w podziale na płeć, uzyskany tytuł – licencjata, magisterki, województwo w którym osoba ukończyła studia wyższe oraz ukończoną uczelnię (publiczna – niepubliczną) oraz jej nazwę,
- wielkości bezrobocia rejestrowanego wśród zawodów/specjalności dotyczących A&A,
- zainteresowaniu cudzoziemców pracą w zawodach A&A.

Brak jest badań tej części rynku A&A, która dotyczy firm prowadzących działalność rachunkowo – księgową i doradztwo podatkowe z kodem PKD 69.20Z jako swoją podstawową działalność. Na podstawie rejestru REGON można dowiedzieć się ile tych firm w określonym czasie prowadziło swoją działalność (według GUS na dzień 30 czerwca 2013 r. było ich ponad 45 tys.), w jakich regionach były zlokalizowane i ilu zatrudniały pracowników, ale brak jest jakichkolwiek danych o strukturze tych firm, prowadzonych usługach, rodzaju klientów itp. Ponadto GUS podając dane liczbowe odnośnie firm, nie podaje liczby tych firm, które we wniosku rejestracyjnym działalność rachunkowo-księgową wpisywały jako drugorzędną, trzeciorzędną itd. Dotyczy to m. in. zagranicznych firm outsourcingowych.

W celu jak najlepszego poznania rynku A&A lub jego wybranych elementów najkorzystniej byłoby przygotować nowe badanie i wprowadzić je do programu badań GUS jako badanie

nowe, incydentalne lub cykliczne np. co kilka lat . Ten sposób wymaga zastosowania się do procedur opisanych w podrozdziale 6.2. (w treści dotyczącej przygotowywania Programu Badań Statystyki Publicznej). Jest on niestety czasochłonny i długotrwały oraz wymaga jasnego określenia źródeł sfinansowania takiego badania, jednakże w dłuższej perspektywie czasowej przyniosłoby wiele korzyści, ze względu na wielkość prób i rzetelność wykonywanych badań.

Innym sposobem do lepszego poznania rynku A&A jest wprowadzenie pewnych modyfikacji w formularzach stosowanych w obecnie przeprowadzanych przez GUS w badaniach. Oczywiście ten sposób także wymaga zastosowania się do procedur odnoszących się do programu badań. Wprowadzenie modyfikacji w formularzach wymaga przynajmniej jednego roku. Do tego należy doliczyć czas na przeprowadzenie samego badania oraz ewentualne opracowanie jego wyników (chyba że wyniki z tego badania opracowywałby zespół spoza GUS). Przeprowadzenie przez GUS badań odnośnie rynku usług księgowych jest o tyle korzystne, iż ta Instytucja ma potrzebną do tego typu badań infrastrukturę m.in. w postaci portalu sprawozdawczego, jak również ogólnopolską sieć ankierską. Chcąc zbadać rynek usług księgowych można także „zlecić” tego typu badanie GUS (byłoby to badanie realizowane poza programem badań statystycznych) lub innej instytucji badawczej. Ten sposób daje większą swobodę, zarówno metodologiczną jak i poznawczą, gdyż wówczas badanie takie nie jest ograniczane/uwarunkowane treściowo innymi celami i terminami badań wynikającymi z programu badań GUS. Można wówczas **swobodnie określić cele badania, metody jak również metodologię**. Przeprowadzenie tego typu badania oraz opracowanie jego wyników byłoby prawdopodobnie krótsze niż dwa opisane wcześniej sposoby.

Natomiast informacje gromadzone przez pozostałych interesariuszy interesariuszy, pomimo ich dużej wartości poznawczej, mają różny zakres, pozyskiwane są w efekcie zastosowania zróżnicowanej metodologii badań, ale przede wszystkim podporządkowane są różnym, często bardzo odmiennym, potrzebom i celom. Można przez to odnieść wrażenie, że część badań jest powielana, są jednak i takie obszary wiedzy o rynku A&A, gdzie informacji brakuje lub nie jest ona do końca wiarygodna (gdyż np. wyniki badań dotyczą niereprezentatywnej próby badawczej).

Innym problemem jest brak powszechnej dostępności do wielu informacji i niechęć niektórych organizacji/instytucji do dzielenia się nimi. O ile jest to zrozumiałe w przypadku jednostek prowadzących określone badania na zasadach komercyjnych, często na zlecenie i za pieniądze podmiotu zamawiającego, trudno zrozumieć i wyjaśnić sytuację, w których informacje są publiczne ale pomimo tego trudno dostępne, a ich uzyskanie wymaga np. przejścia przez procedurę oficjalnej rejestracji zapytania i następnie długotrwałego oczekiwania na odpowiedź. Zdarzają się również sytuacje nieuzasadnionej niczym odmowy udzielania informacji.

7. ZAKOŃCZENIE

Z zestawienia najważniejszych źródeł danych zbieranych przez różne podmioty na temat rynku usług A&A wynika dość niespójny jego obraz, a także wybiórcze traktowanie zagadnień go dotyczących. Dane są rozproszone (zbierają je różne instytucje), niejednorodne (brak jednakowych kryteriów klasyfikacji). Brakuje podmiotu, który pełniłby rolę koordynatora, tak samego rynku, jak i systemu zbierania danych i informacji na temat tego rynku.

Aby realizować swoje cele i prowadzić działalność każdy z podmiotów rynku A&A potrzebuje informacji od innych podmiotów ze swojego otoczenia ale często sam jest również kreatorem różnych informacji, którymi dzieli się, bądź nie, z innymi. Obecnie na polskim rynku usług i profesji księgowych funkcjonują organy/instytucje, których zadaniem jest nadzorowanie określonych segmentów tego rynku lub organizacje, których misją jest integrowanie pewnej jego części. Przykładowo, KIBR zajmuje się, w sposób całościowy segmentem dotyczącym rewizji finansowej. Międzynarodowe instytucje profesjonalne (typu ACCA, CIMA itp.) skupiają się w swej działalności przede wszystkim na swoich członkach i studentach w Polsce, rozpowszechniając i koordynując przebieg procesów certyfikacyjnych i stanowiąc dla siebie nawzajem, w pewnym sensie, konkurencję. Z kolei np. w obszarze zainteresowań ABSL znajduje się rynek usług outsourcingowych (w tym o profilu finansowo-księgowym), a organizacja za jeden z celów przyjęła integrację firm z branży outsourcingowej.

W toku przeprowadzonej analizy stwierdzono istnienie określonych segmentów rynku A&A, na temat których dane zbiera się w sposób systematyczny i planowy. Dotyczy to zasadniczo tych danych i informacji, których obowiązek zbierania wynika z przepisów prawnych. Można wśród nich wymienić m.in.:

- informacje zawarte w rejestrach (biegłych rewidentów, doradców podatkowych czy wydanych certyfikatów usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych);
- badania GUS objęte Programem Badań Statystycznych na dany rok – choć nie są specjalnie dedykowane rynkowi A&A zawierają wiele cennych informacji do wnioskowania na temat tego rynku i jego potencjału (np. szacunkową liczbę zatrudnionych w zawodach A&A, wynagrodzenia, liczbę absolwentów kierunków studiów, itp.); dane te, choć cechuje wysoka wiarygodność są najczęściej zbyt zagregowane, czasami niekompletne, aby pozwalały wyciągać poprawne wnioski na temat zjawisk i powiązań występujących na rynku A&A.

Jeśli chodzi zaś o informacje gromadzone przez różne instytucje (poza statystyką państwową) pomimo ich dużej wartości poznawczej, cechuje je różny zakres, pozyskiwane są w efekcie zastosowania zróżnicowanej metodologii badań, co jest podporządkowane

różnym, często bardzo odmiennym, potrzebom i celom (dane te zebrano w formie tabelarycznej w punkcie 6.3 raportu).

Najważniejszym wnioskiem, jaki wynika zatem z analizy dostępnych źródeł danych jest brak jednego spójnego systemu zbierania informacji na temat rynku A&A oraz istnienie wielu luk w obecnie zbieranych danych. Brakuje m.in. informacji na temat wieku, doświadczenia zawodowego, ilość lat pracy (w przedziałach), typu kontraktu zawodowego, rodzaju wykonywanej pracy. Dla niektórych kategorii danych możliwe było określenie płci, zdobytych certyfikatów zawodowych, dyplomów edukacji formalnej, rodzaju pracodawcy (jednostki publiczne versus prywatne, forma prawna pracodawcy, wielkość pracodawcy ze względu na łączną liczbę pracowników, według branż jednostek). W szeregu danych wspólną kategorią klasyfikacyjną było województwo.

Odnosnie sposobu likwidacji luk w zbieranych danych można przedstawić kilka alternatywnych propozycji:

1. Najkorzystniejsze (dające najpełniejszy i wiarygodny obraz) byłoby przygotowanie nowego badania stałego lub cyklicznego (uwzględnionego w programie badań GUS); rozwiązanie to wymaga zastosowania się do procedur obowiązujących przy przygotowywaniu Programu Badań Statystyki Publicznej; badanie takie umożliwiłoby obserwację zmian zachodzących na rynku A&A, choć byłoby czasowo- i pracochłonne oraz kosztowne (czas uzyskania wyników i ich analizy oraz koszty badania uzależnione byłyby od zakresu badania, jego złożoności, wielkości próby, jak również wnikliwości analiz; stosowne obliczenia wyników oraz ich analizę mogliby wykonać zarówno pracownicy GUS i/lub MF czy specjalnie powołany w tym celu zespół ekspertów).
2. Wprowadzenie określonych modyfikacji w formularzach stosowanych obecnie przez GUS (z zachowaniem procedur GUS) – szczegółowe propozycje opisano w pkt 6.2 raportu.
3. Zlecenie GUS (poza programem badań statystycznych) lub innemu niezależnemu zespołowi badawczemu odrębnego badania incydentalnego lub powtarzanego w określonych przedziałach czasowych np. co 3, 5 lat; rozwiązanie to byłoby możliwe do wprowadzenia w stosunkowo krótkim czasie; w przypadku badania incydentalnego byłaby to tylko fotografia (diagnoza) rynku A&A na dany moment, a badanie cykliczne pozwoliłoby na obserwację zachodzących na nim zmian (analizę wyników badania, podobnie jak w poprzednich przypadkach, mogłyby wykonać różne zespoły osób).

Istotne informacje o zatrudnieniu i wynagrodzeniach ludzi młodych w zawodach A&A można byłoby uzyskać przy okazji zapowiadanego przez nowelizację Ustawy o szkolnictwie wyższym wprowadzenia monitorowania losów absolwentów z udziałem ZUS. O ile rozwiązanie to wejdzie w życie, proponuje się zmodyfikować deklarację ZUA poprzez wprowadzenie kodu zawodu. Umożliwiłoby to w tej grupie społecznej uzyskanie pełnej informacji o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w różnych zawodach (w tym zawodach A&A).

Konkludując rozważania przeprowadzone w niniejszym raporcie wydaje się, że w celu uzyskania bardziej spójnego i kompleksowego obrazu rynku usług księgowych i audytorskich ważnym kierunkiem zmian powinna być lepsza współpraca interesariuszy i wymiana informacji między nimi, a także stworzenie wspólnych ram dla polityki upubliczniania danych, z których mogliby korzystać wszyscy inni zainteresowani. Taka swoistego rodzaju synergia przyczyniłaby się z jednej strony do lepszej synchronizacji działań w zakresie wspólnych obszarów zainteresowań, zmniejszyłaby ogólne koszty generowania i korzystania z informacji – czyli stanowiłaby pewnego rodzaju „wspólne dobro”. Mogłoby to również przyczynić się do bardziej czytelnego podziału kompetencji pomiędzy różnymi interesariuszami rynku A&A, a zarazem lepszej ich współpracy.

Na tym tle pojawia się kolejne, ważne pytanie a mianowicie: czy nie należałoby rozważyć celowości wskazania jednej instytucji, która pełniłaby funkcję koordynatora tego rynku? Pierwszym podmiotem kojarzącym się w Polsce z tego typu funkcją jest zapewne Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Jako instytucja z bogatą, ponad 100-letnią tradycją, zrzeszająca najwięcej członków powiązanych z rynkiem A&A, a jednocześnie integrująca zarówno świat nauki, jak i praktyki, współpracująca z wieloma polskimi i międzynarodowymi instytucjami, SKwP mogłoby być, przy obecnej pozycji, naturalnym kandydatem do tej funkcji. Wydaje się jednak, że w atmosferze zbliżającej się deregulacji, zarówno odgórne narzucanie obowiązków, jak i autorytarne określanie przywilejów nie wchodzi w grę. Należy spodziewać się jednak, że w przyszłości może wykształcić się w Polsce system zbliżony do obowiązującego w Wielkiej Brytanii, gdzie przynależność do organizacji zawodowej księgowych nie jest obowiązkowa, ale mimo to, niewielu księgowych pozostaje niezrzeszonymi (zob. więcej podrozdział 2.5 raportu). Już teraz została zauważona tendencja do „oddolnego” zrzeszania (zob. inicjatywy weryfikacji rzetelności, a nawet certyfikacji biur rachunkowych opisane w punkcie 4.4.3.), przy czym tendencję tę należy rozpatrywać jako efekt przeprowadzanej deregulacji usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. W miarę dalszego rozwoju rynku i umacniania wizerunku księgowego jako osoby aktywnie wspierającej zarząd oraz w obliczu liberalizacji dostępu do zawodu należy spodziewać się pogłębiania tendencji do stowarzyszania się. Przynależność do organizacji zawodowej z jednej strony daje członkowi pewien poziom poczucia bezpieczeństwa i wsparcie w rozwoju zawodowym, a z drugiej jest dla firmy/instytucji gwarantem profesjonalizmu zawodowego osoby będącej członkiem organizacji.

Autorzy raportu mają nadzieję, że przyczyni się on do uświadomienia złożoności rynku usług księgowych i audytorskich, a przede wszystkim wyzwoli w interesariuszach ciekawość odkrywania tych jego obszarów, które do tej pory były przez nich pomijane. W ten sposób możliwe będzie lepsze dostosowanie systemu zbierania danych o rynku A&A do ich potrzeb.

8. STRESZCZENIE

8.1. Cel i Przedmiot Badania

Raport „Rynek usług i profesji księgowych w Polsce” powstał w ramach Pomocy Technicznej w zakresie Sprawozdawczości Finansowej (FRTAP), która ma na celu pomoc przy wprowadzaniu podstaw instytucjonalnych i prawnych związanych z raportowaniem finansowym.

Wsparcie dla Polski dotyczy komponentu pt. Analiza rynku usług i profesji księgowych, który ma pomóc polskim instytucjom w przygotowaniu regularnego systemu zbierania i analizy danych statystycznych związanych z profesją księgowych.

Cele cząstkowe komponentu to:

- 1) określenie miejsca i zakresu istniejącej infrastruktury informacyjnej,
- 2) identyfikacja luk w zbieranych danych,
- 3) zaproponowanie sposobu likwidacji tych luk,
- 4) wsparcie partnerów w realizacji uzgodnionych działań.

Niniejszy raport jest efektem prac pierwszej części badania, tj. dotyczy pkt 1) i 2).

Badaniem objęto segment usług księgowych wszystkich sektorów gospodarki. Starano się uwzględnić najważniejsze zagadnienia z nim związane z punktu widzenia m.in.:

- firm księgowych/audytorskich, w tym centrów BPO/SSC,
- pracowników księgowości,
- organizacji zawodowych profesjonalistów,
- szkół, uczelni wyższych i instytucji certyfikujących ,
- różnego rodzaju instytucji otoczenia biznesu.

Przedmiotem badań był rynek usług i zawodów księgowych w Polsce. W raporcie dla pojęć *profesje księgowe/rynek usług księgowych* stosowane są zamiennie określenia *zawody A&A/rynek A&A* (Accounting and Auditing). Przy czym określenie audytor/audyt używane jest w szerokim jego rozumieniu, tj. uwzględniając zarówno audytorów zewnętrznych, jak i wewnętrznych, i odnosząc się nie tylko do rewizji finansowej, ale także innych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstw/instytucji. W języku polskim bowiem pojęcie audyt ma znacznie szersze niż tylko rewizja finansowa (rewizja finansowa jest tylko jednym z obszarów audytu), a audytor to nie to samo co biegły rewident (audytor może zajmować się kontrolą różnych obszarów działalności jednostki, a nie tylko rewizją finansową).

Jeśli chodzi o rynek audytu finansowego (profesji biegrewidentów), to w analizie uwzględniono tylko te jego aspekty, które w sposób ścisły powiązane są z głównym obszarem badawczym (rynkiem usług i profesji związanych z rachunkowością), gdyż analizie rynku rewizji finansowej poświęcone będzie odrębne badanie w ramach FRTAP.

Niniejszy raport jest efektem prac pierwszej części badania. Celem tej części badania było dokonanie przeglądu informacji dotyczących rynku usług księgowych oraz istniejącego zasobu i potencjału kadrowego osób związanych z rachunkowością, w szerokim rozumieniu tego słowa.

Znajomość rynku usług i profesji księgowych jest bowiem niezbędna do świadomego podejmowania decyzji przez wszystkie podmioty, które w jakikolwiek sposób są powiązane z tym rynkiem. Decyzje te mogą dotyczyć np.:

- kierunków kształcenia i doskonalenia zawodowego kadr na potrzeby księgowości,
- doboru narzędzi przeciwdziałania bezrobociu na rynku pracy księgowych i audytorów,
- inwestowania w rynek usług księgowych i audytorskich (w tym przez centra outsourcingowe).

Ponadto znajomość rynku profesji księgowych jest jednym z ważniejszych czynników, które powinno się brać pod uwagę podczas prac nad docelowym kształtem sprawozdawczości finansowej w Polsce.

Świadome podejmowanie decyzji w obszarze rachunkowości wymaga kompletności informacji, która może być zapewniona przez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniego systemu informacji oraz właściwej infrastruktury informacyjnej. Raport niniejszy ma wskazać istniejące źródła informacji o rynku usług księgowych i na ich podstawie zaprezentować wyłaniający się z nich obraz tego rynku. Obraz ten nie może być traktowany jako pełne i kompletne studium. Należy podkreślić, że celem badania było dotarcie do wszystkich możliwych zasobów informacyjnych, zarówno uznawanych za pełne, kompletne i wiarygodne, jak i niezwyfikowanych pod tym kątem. Uznano je jednak za na tyle łatwo dostępne, że osoba potencjalnie zainteresowana, a nie zawsze dysponująca odpowiednim poziomem wiedzy o rynku A&A, może do nich sięgnąć. Zatem i tego rodzaju źródła mogą służyć poznaniu rynku usług i profesji księgowych, a zadaniem autorów raportu nie było weryfikowanie ich wiarygodności.

Raport nie jest diagnozą rynku A&A jako taką, ale przedstawia tylko jego obraz wyłaniający się z dostępnych źródeł informacji na koniec września 2013 r. Dokonany przegląd źródeł informacji o rynku A&A wskazał, że są one na tyle niekompletne i wyrywkowe, iż bez badań pierwotnych nie jest możliwe przedstawienie pełnego obrazu tego rynku. Niniejszy projekt nie zakładał przeprowadzania badań pierwotnych.

8.2. Metody Badawcze

Podstawowymi metodami badawczymi zastosowanymi w pracy były:

- desk research,
- przegląd zawartości istniejących sprawozdań/raportów/badań (GUS i innych instytucji),
- sondaż diagnostyczny w postaci wywiadów prostych i (w ograniczonym zakresie) pogłębionych.

Ze względu na przewagę jakościowego charakteru badań, zastosowano dobór celowy źródeł danych, skupiwszy uwagę na tych jednostkach/organach, które zaangażowane są w szeroko pojęte procesy pozyskiwania danych statystycznych z zakresu działania rynku A&A. Analizie poddano strony internetowe głównych interesariuszy rynku A&A, ze szczególnym uwzględnieniem zawartych na nich raportów, analiz, zestawień, a także regulacji dotyczących ich funkcjonowania. Starano się dotrzeć do wszystkich możliwych zasobów informacyjnych, zarówno uznawanych za pełne, kompletne i wiarygodne, jak i niezweryfikowanych pod tym kątem.

Dokonując przeglądu zawartości sprawozdań/raportów/badań korzystano zarówno z raportów dostępnych w sieci internetowej, jak też z zestawień danych przygotowanych specjalnie na potrzeby niniejszego badania (m.in. przez SKwP, ACCA, CIMA). Przeanalizowano wszystkie badania realizowane przez GUS w ciągu ostatnich pięciu lat, koncentrując się na tych, w których znaleźć można najwięcej informacji/danych dotyczących rynku A&A.

Metodą uzupełniającą dla wyżej wymienionych metod badawczych był sondaż diagnostyczny. Przeprowadzono wywiady z pracownikami SKwP, ACCA, CIMA, MF, MEN, RIO, NBP, UP, GUS, przedstawicielami organów samorządowych, firm outsourcingowych, urzędów skarbowych, kuratoriów oświaty. Niejednokrotnie miały one formę korespondencji mailowej, która uzupełniała rozmowy osobiste i telefoniczne.

Większość informacji o rynku usług i profesji księgowych zbieranych była na przełomie lipca i sierpnia, a częściowo także we wrześniu 2013 r.

8.3. Zawartość Raportu

Raport składa się ze wstępu (1), pięciu rozdziałów merytorycznych (ponumerowanych od 2 do 6), zakończenia (7) oraz niniejszego streszczenia (8).

1. Wstęp.

Prezentuje przedmiot i cel badania, określa interesariuszy rynku A&A oraz ich potrzeby, opisuje wykorzystane metody badawcze.

2. Zawody związane z księgowością.

Dokonano tu przeglądu klasyfikacji zawodów, wyłaniając zawody zakwalifikowane do zawodów A&A. Podstawą do wskazania zawodów objętych badaniem była Klasyfikacja Zawodów i Specjalności (KZiS 2010), która stanowi usystematyzowany zbiór nazw i specjalności oparty na Międzynarodowym Standardzie Klasyfikacji Zawodów ISCO-08.

W rozdziale tym mówiono:

- wymogi formalno-prawne dotyczące zawodów regulowanych prawnie tj.: biegłego rewidenta, doradcy podatkowego, zawodów A&A w jednostkach sektora finansów publicznych (głównego księgowego/skarbnika i audytora wewnętrznego) oraz usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- zawody objęte standardami kwalifikacji (tj. specjalista do spraw finansów/analitik finansowy, specjalista do spraw rachunkowości, doradca podatkowy, samodzielny księgowy, asystent rachunkowości/technik rachunkowości, pracownik komórek finansowo-księgowych);
- pozostałe zawody: nauczyciele i nauczyciele akademicki o specjalności rachunkowość i inne (według grup wielkich KZiS oraz stanowisk nie ujętych w KZiS a występujących w praktyce gospodarczej).

3. Ścieżki edukacyjne zawodu księgowego.

Omówiono kierunki kształcenia na poziomie ponadgimnazjalnym i wyższym dla potrzeb rynku A&A oraz zasady certyfikacji w zawodach A&A, w tym: certyfikację SKwP, ACCA, CIMA, inne.

4. Rynek pracy zawodów A&A.

Dokonano charakterystyki rynku pracy zawodów A&A – zarówno od strony popytowej, jak i podażowej. Wskazano m.in. na wpływ sektora małych i średnich przedsiębiorstw na rynek pracy księgowych/audytorów, ukazano przesłanki i uwarunkowania outsourcingu usług księgowych (zarówno w postaci biur rachunkowych, jak i centrów BPO/SSC). Dokonano analizy ilościowej i jakościowej zawodów regulowanych prawnie. Poddano analizie zjawisko bezrobocia w zawodach A&A oraz informacje o wynagrodzeniach księgowych/audytorów. Przeprowadzono ilościową analizę zatrudnienia w zawodach związanych z księgowością (na podstawie danych GUS) oraz ilościową analizę zawodów regulowanych prawnie.

5. Nowe trendy i kierunki zmian na rynku zawodów A&A.

Poruszono problem deregulacji zawodu księgowego, omówiono nowe rodzaje usług księgowych (m.in. księgowość on-line, banki na rynku A&A) oraz nowe trendy w kształceniu księgowych.

6. Zakres danych zbieranych przez interesariuszy.

Prezentacja źródeł danych o rynku A&A w Polsce w podziale na dane:

- zbierane przez GUS – opisano badania wnoszące najwięcej informacji na temat rynku A&A omawiając metodologię każdego badania niezbędną do właściwego interpretowania statystyk, analizie poddano konstrukcję formularzy badawczych w celu diagnozy zakresu zbieranych danych dotyczących rynku A&A; na tym tle wskazano rekomendacje umożliwiające poprawę jakości uzyskiwanych informacji;
- zbierane przez pozostałych interesariuszy – w formie tabelarycznej, oddzielnie dla każdego z interesariuszy/grup interesariuszy, zebrano źródła danych o rynku księgowości i audytu, inne niż zbierane przez statystykę państwową; dla poszczególnych kategorii określono zakres szczegółowy zbieranych informacji, formę ich prezentacji, częstotliwość uaktualniania, dostępność; tam gdzie to zasadne wskazano rekomendacje odnośnie poprawy sposobu i/lub zakresu prezentacji danych.

Każdy z rozdziałów merytorycznych zakończony jest wnioskami z niego wynikającymi (zebranymi w odrębnych podpunktach).

7. Zakończenie.

Przedstawia przede wszystkim rekomendacje dotyczące możliwości budowania systemu zbierania informacji o rynku A&A.

8.4. Najważniejsze Wnioski

Przeprowadzona analiza pozwoliła na sformułowanie wniosków, które można przedstawić w kilku grupach:

8.4.1. Wnioski dotyczące definicji księgowego i klasyfikacji zawodów księgowego (rozdz. 2 raportu).

Profesja księgowego jest niejednorodna i z uwagi na różnorodny zakres obowiązków, kwalifikacje, umiejętności, szczebel zatrudnienia, itp. trudno jest opracować jedną uniwersalną definicję. W Polsce źródłem takiej definicji jest pojęcie określone przez SKwP w Kodeksie zawodowej etyki w rachunkowości. Także na arenie międzynarodowej toczy się

dyskusja nad znaczeniem zawodu księgowego oraz jego definicją, w której szczególną rolę odgrywa Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).

Wszelkiego rodzaju badania i statystyki państwowe prowadzone w Polsce opierają się na Klasyfikacji Zawodów i Specjalności (KZiS).

W KZiS zidentyfikowano 31 zawodów (na 2360), które zaliczono do zawodów A&A, w tym:

- w grupie Kierowników i wyższych urzędników – 7 zawodów,
- w grupie Specjalistów – 15 zawodów⁴¹²,
- w grupie Techników i innego średniego personelu – 5 zawodów,
- w grupie Pracowników biurowych – 4 zawody.

Było to kluczowe dla dalszych etapów badania, gdyż określono w ten sposób ramy dla poszukiwań źródeł informacji o rynku zawodów A&A.

Podstawowym wnioskiem dotyczącym obowiązującej KZiS jest to, że nie oddaje ona w pełni rzeczywistości, w niektórych miejscach jest za szczegółowa (np. fakturzystka), a w innych zbyt ogólna (np. audytor). Rodzi to potrzebę ujednolicenia stopnia szczegółowości zawodów na poszczególnych poziomach klasyfikacji. Nazwy zawodów z KZiS często nie pokrywają się z nazwami stanowisk stosowanych w jednostkach i są nieprecyzyjne (nie oddają istoty czynności wykonywanych na stanowisku pracy), co skutkuje pomyłkami przy klasyfikacji. Ponadto, brakuje opisu poszczególnych zawodów (standardy kwalifikacji zawodowych utworzono tylko dla 6 zawodów A&A). Wobec powyższego należy stwierdzić, że wiarygodność statystyk opartych na obowiązującej KZiS jest ograniczona.

Jedną z propozycji wartych rozważenia jest bezpośrednie przeniesienie rozwiązań przyjętych w międzynarodowych klasyfikacjach (ISCO-08), gdzie:

- Specjaliści ds. księgowości i rachunkowości klasyfikowani jako jedna grupa *Accountants*. W Polsce w grupie tej znajduje się 6 zawodów (biegły rewident, specjalista ds. kontrolingu, specjalista ds. rachunkowości, specjalista ds. rachunkowości inwestycyjnej, specjalista ds. rachunkowości podatkowej, specjalista ds. rachunkowości zarządczej). Przy okazji prac nad zmianami w KZiS proponuje się podział zawodów w tej grupie na: specjalistę ds. rachunkowości finansowej i specjalistę ds. rachunkowości zarządczej oraz wyodrębnienie do całkiem odrębnej grupy biegłego rewidenta.
- Pracownicy ds. rachunkowości i księgowości klasyfikowani w jednej grupie *Accounting and bookkeeping clerks*. W Polsce w grupie tej ujmowane są 3 zawody: asystent ds. księgowości, fakturzystka, technik rachunkowości.

⁴¹² Za zawód rynku A&A uznano doradcę podatkowego, gdyż w Polsce jest on uprawniony do usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych.

8.4.2. Wnioski dotyczące kształcenia księgowych (rozdz. 3).

Kształcenie w zawodach księgowych (z wyjątkiem zawodów regulowanych prawnie) może mieć charakter:

- Formalny (szkolnictwo zawodowe ponadgimnazjalne i wyższe), przy czym trudno jest ustalić zamknięty katalog tych kierunków, które przygotowują do pracy w zawodach A&A. Ze statystyk wynika, że na kierunkach ekonomiczno-administracyjnych uczy się ok 5% młodzieży szkół ponadgimnazjalnych i studiuje ponad 20% studentów. Prowadzenie statystyk w przekroju absolwentów kierunków ekonomiczno-administracyjnych jest nieprzydatne w diagnozie potencjału kadrowego rynku A&A, gdyż jest to zbyt duży i niejednorodny agregat, obejmujący m.in. takie kierunki jak Finanse i Rachunkowość, Ekonomia, Informatyka i Ekonometria, Zarządzanie, Gospodarka Przestrzenna, czy Logistyka. Nieprawdziwe jest także stwierdzenie, że absolwent studiów danego kierunku, w którego nazwie znalazło się słowo „rachunkowość” jest przygotowany do pracy w służbach finansowo-księgowych (dotyczy to nawet popularnego w ostatnich latach kierunku Finanse i Rachunkowość, gdzie o profilu absolwenta decydują specjalności).
- Pozaformalny (kursy, szkolenia, certyfikacja) – z roku na rok rośnie liczba uczestników pozaformalnych form kształcenia oraz wzbogaca się ich oferta (częściowo związane jest to z finansowaniem szkoleń w ramach POKL). Za pozytywny trend należy uznać wzrost zainteresowania certyfikacją poświadczającą najwyższe kwalifikacje zawodowe, w tym: SKwP (rocznie wydawanych jest ok 4 tys. certyfikatów I stopnia, 3 tys. certyfikatów II stopnia i ok. 1 tys. certyfikatów III stopnia), ACCA (rocznie przybywa ok. 100 osób z certyfikatem), czy CIMA.
- Nieformalny - samokształcenie i zdobywanie umiejętności praktycznych, które to w wykonywaniu zawodów księgowych były zawsze niezbędne, a obecnie zostały wzmocnione przyjętym w Polskich Ramach Kwalifikacji podejściem do procesu uczenia się – uczenia się przez całe życie.

8.4.3. Wnioski wynikające z analizy rynku pracy zawodów A&A (rozdz. 4 raportu).

W tej grupie wniosków najważniejsze to:

1. Podmioty świadczące usługi rachunkowo-księgowe klasyfikowane są pod kodem PKD – 69.20Z „Działalność Rachunkowo-Księgowa; Doradztwo Podatkowe”. W sprawozdaniach GUS ujęte są w zagregowanej grupie 69 wraz z usługami prawniczymi (bez działalności sądów). Łączna liczba podmiotów w REGON pod kodem 69 PKD na 31.07.2013 r. to 88 305 (2,2% wszystkich podmiotów gospodarki narodowej). Wnioskowanie o rynku A&A na podstawie takich informacji jest obciążone zbyt dużym błędem (nawet gdyby były prowadzone odrębne statystyki dla kodu 69.20Z dane te

też byłyby nieprecyzyjne gdyż pod kodem tym oprócz biur rachunkowych znajdują się firmy świadczące usługi doradztwa podatkowego oraz rewizji finansowej). Dodatkowo statystyki oparte o rejestr REGON ujmują tylko te jednostki, które działalność pod danym kodem wskazały jako pierwszorzędną (nie ujmowane są drugo- czy trzeciorzędne działalności).

2. Zatrudnienie w zawodach A&A (nie licząc firm mikro) na październik 2010 r. wynosiło prawie 616,9 tys. osób (7,7% wszystkich zatrudnionych), z czego niemal 90% stanowiły kobiety. Dane te pochodzą z reprezentatywnego badania GUS przeprowadzanego co 2 lata w podmiotach zatrudniających więcej niż 9 osób. Wnioskowanie o zatrudnieniu poszczególnych zawodach A&A na podstawie tych danych jest niemożliwe, co wynika z faktu, że:

- informacje zbierane są w przekroju tzw. grup elementarnych KZiS tj. czterocyfrowych (a poszczególne zawody mają oznaczenia sześciocyfrowe);
- badanie przeprowadzane na próbie 20% podmiotów gospodarki narodowej bez firm mikro (a więc nie obejmuje jednostek stanowiących ponad 95% wszystkich firm).

3. W kreowaniu popytu na usługi biur rachunkowych oraz rynek pracy dla księgowych dużą rolę odgrywają małe podmioty (w tym mikro), które według danych PARP (Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości) stanowią 95,6% wszystkich podmiotów działających w Polsce i kreują 2/3 miejsc pracy w przedsiębiorstwach. Popyt na usługi księgowe ze strony tej grupy podmiotów zależy przede wszystkim od wybranej formy rozliczeń podatkowych, czy statusu podatnika VAT. Niestety brakuje pełnych statystyk na ten temat (szacunki GUS wskazują, że ok. 66% firm prowadzi księgę przychodów i rozchodów, 10% księgi rachunkowe, a 20% jest opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych). Brak jest także informacji, w jaki sposób księgowość prowadzą mikro przedsiębiorcy, tj. czy zatrudniają księgowego czy korzystają z pomocy biura rachunkowego. Istnieją badania mówiące o tym, że ok 50% zleca te usługi biurach rachunkowym, 12% zatrudnia księgowych, a ponad 30% prowadzi księgowość we własnym zakresie (nie mogą być one jednak uznane za wiarygodne, gdyż przeprowadzono je na zbyt małej próbie badawczej).

Wysoce prawdopodobne jest, że część usług księgowych dla mikro-podmiotów prowadzona jest w szarej strefie (nie zidentyfikowano badań na ten temat, ale Polska Izba Biur Rachunkowych szacuje rozmiar szarej strefy na 25-30% rynku).

Doskonałym źródłem danych na temat wybranego rodzaju dokumentacji rachunkowej, czy sposobu jej prowadzenia jest Centralny Rejestr Podmiotów Krajowa Ewidencja Podatników (CEP KEP), w którym gromadzone są dane oparte na deklaracjach podatników. Jednakże rejestr ten ma charakter niejawny.

4. Do osób z najwyższymi kwalifikacjami zawodowymi związanych z rachunkowością zaliczyć można:

- biegłych rewidentów (ok. 7,1 tys. osób, w tym ok 3,6 tys. deklarujących czynne wykonywanie zawodu),
- doradców podatkowych (niemal 9 tys., w tym ok. 7,8 tys. czynnie wykonujących zawód),
- dyplomowanych księgowych (ok. 90 osób – bez biegłych rewidentów i osób z tytułem dr hab.),
- osoby z certyfikatami: ACCA (ponad 1,2 tys.), CIMA (ok 2,2 tys., ale łącznie ze studentami).

Daje to w sumie ok. 19,3 tys. osób, w tym 14,6 tys. czynnie wykonujących zawód. Dodatkowo, do grupy tej zaliczyć można: głównych księgowych (ok. 55 tys.), dyrektorów finansowych (ok. 11 tys.) i głównych księgowych/skarbników w jednostkach sektora finansów publicznych (ponad 2,5 tys.). W dużej mierze środowisko księgowych tworzą członkowie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (ok. 20 tys. osób).

Podane wyżej liczby nie mogą być w prosty sposób sumowane, gdyż brak jest danych na temat osób legitymujących się kilkoma certyfikatami/uprawnieniami równocześnie.

8.4.4. Wnioski dotyczące określenia kierunków zmian na rynku A&A (rozdz. 5)

Na rynku pracy zawodów A&A odnotować można wiele nowych trendów. Niektóre z nich już dziś oddziałują na ten rynek w znaczący sposób, a inne będą prawdopodobnie wpływały na jego sytuację w przyszłości.

Do pierwszej grupy zaliczyć należy w szczególności:

- Powstanie i rozwój centrów outsourcingowych (w tym o profilu księgowo-finansowym). Polska jest liderem pod względem zatrudnienia w sektorze nowoczesnych usług biznesowych w Europie Środkowo-Wschodniej: na podstawie danych PALiZ szacuje się, że 131 centrów BPO/SSC zajmuje się działalnością finansowo-księgową (F&A), a zatrudnienie w nich wynosi 34,8 tys. osób (w tym w centrach specjalizujących się wyłącznie w usługach F&A ponad 3 tys.); Spodziewany jest dalszy rozwój tego rynku i związany z nim wzrost ilości ofert pracy w centrach.
- Rozwój księgowości on-line (usługa skierowana przede wszystkim do sektora MSP). Według Fundacji „Starter” w 2011 r. korzystało z nich 370 tys. przedsiębiorców; wartość rynku szacowana była na 400 mln zł.

Natomiast na sytuację rynku w przyszłości będą miały wpływ:

- Procesy deregulacyjne - deregulacją II. tury objęto zawód biegłego rewidenta, doradcy podatkowego oraz usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Najgłębsze zmiany „uwalniające” zawód dotyczą usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (certyfikat księgowego/świadectwo kwalifikacyjne posiada niemal 100 tys. osób, przy czym nie wiadomo ile osób je wykorzystuje). W wyniku deregulacji dostęp do usługowego prowadzenia ksiąg został całkowicie uwolniony, tzn. zniesiono obowiązek zdobycia certyfikatu księgowego, zarówno w drodze egzaminu, jak i odpowiedniego wykształcenia i praktyki. Należy zaznaczyć, że w krajach UE nie ma jednolitości w tym zakresie tj. występuje duże zróżnicowanie stopnia regulacji tego typu usług. Pojawia się potrzeba wytworzenia mechanizmu weryfikacji jakości usług biur rachunkowych (inicjatywy tego typu już się pojawiają, np. Polska Izba Biur Rachunkowych, Centrum Informacji Księgowej).

- Ewentualne wprowadzenie reformy opodatkowania działalności rolniczej (potencjalnie jako nowe podmioty opodatkowania pojawi się wówczas ok 700 tys. gospodarstw), co niewątpliwie przyczyni się do wzrostu popytu na usługi księgowe.

8.5. Identyfikacja Luk w Zbieranych Danych

Dokonany przegląd źródeł pozyskiwania danych/informacji o rynku A&A pozwolił na wstępną diagnozę luk informacyjnych o tym rynku:

1. Z zestawienia najważniejszych źródeł danych zbieranych przez różne podmioty na temat rynku usług A&A wynika dość niespójny jego obraz, a także wybiórcze traktowanie zagadnień go dotyczących. Dane są rozproszone (zbierają je różne instytucje), niejednorodne (brak jednakowych kryteriów klasyfikacji), brakuje koordynacji w ich pozyskiwaniu.
2. Istnieją określone segmenty rynku A&A, na temat których dane zbiera się w sposób systematyczny i planowy (obowiązek gromadzenia i prezentacji wynika z przepisów prawnych). Są to m.in.:
 - rejestry (biegłych rewidentów, doradców podatkowych czy wydanych certyfikatów usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych);
 - badania GUS objęte Programem Badań Statystycznych na dany rok – choć nie są specjalnie dedykowane rynkowi A&A zawierają wiele cennych informacji do wnioskowania na temat tego rynku i jego potencjału (np. szacunkowa liczba zatrudnionych w zawodach A&A, wynagrodzenia, liczba absolwentów kierunków studiów, itp.); jednakże dane te, choć cechuje wysoka wiarygodność, to są najczęściej zbyt zagregowane, a czasami niekompletne, aby pozwalały wyciągać poprawne wnioski na temat zjawisk i powiązań występujących na rynku A&A.
3. Informacje gromadzone przez różne instytucje (poza statystyką państwową) pomimo ich dużej wartości poznawczej, mają różny zakres, pozyskiwane są w efekcie

zastosowania zróżnicowanej metodologii badań, podporządkowane są różnym, często bardzo odmiennym, potrzebom i celom.

Poniżej dla poszczególnych obszarów rynku A&A wskazano najważniejsze źródła informacji (poza danymi zbieranymi przez GUS):

- zawody regulowane – rejestry prowadzone przez KIBR i KRDP,
- certyfikacja w zawodach A&A – instytucje certyfikujące, tj. SKwP, ACCA, CIMA, inne,
- nauczyciele akademicki i studenci kierunków ekonomicznych – system POLON,
- podmioty świadczące usługi rachunkowo-księgowe – Regon i CEP KEP,
- bezrobocie w zawodach A&A – sprawozdania Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej.

Infrastruktura informacyjna w pozostałych obszarach rynku A&A (w tym m.in. dane o zatrudnieniu i wynagrodzeniach) jest bardzo słaba.

8.6. Rekomendacje

Przegląd źródeł pozyskiwania danych/informacji o rynku usług i profesji księgowych umożliwił określenie wstępnych, alternatywnych rekomendacji odnośnie sposobu likwidacji zdiagnozowanych luk informacyjnych:

1. Najkorzystniejsze (dające najpełniejszy i wiarygodny obraz) byłoby przygotowanie nowego badania stałego lub cyklicznego (uwzględnionego w programie badań GUS). Rozwiązanie to umożliwiłoby obserwację zmian zachodzących na rynku A&A, ale ze względu na fakt, że wymagałoby zastosowania się do procedur obowiązujących przy przygotowywaniu Programu Badań Statystyki Publicznej, byłoby czaso- i pracochłonne oraz kosztowne (czas uzyskania wyników i ich analizy oraz koszty badania uzależnione byłyby od zakresu badania, jego złożoności, wielkości próby, jak również wnikliwości analiz; stosowne obliczenia wyników oraz ich analizę mogliby wykonać zarówno pracownicy GUS i/lub MF i/lub WB jak również specjalnie powołany w tym celu zespół ekspertów); lub
2. Wprowadzenie określonych modyfikacji w formularzach stosowanych obecnie przez GUS (z zachowaniem procedur GUS) – szczegółowe propozycje opisano w pkt 6.2 raportu; lub
3. Zlecenie GUS (poza programem badań statystycznych) lub innemu niezależnemu zespołowi badawczemu odrębnego badania incydentalnego lub powtarzanego w określonych przedziałach czasowych np. co 3, 5 lat. Zaletą tego rozwiązania jest to, że byłoby ono możliwe do wprowadzenia w stosunkowo krótkim czasie. Jednakże należy zauważyć, że badanie incydentalne byłoby tylko fotografią (diagnozą) rynku A&A na

dany moment, a badanie cykliczne pozwoliłoby na obserwację zachodzących na nim zmian. Analiz wyników badania, podobnie jak w poprzednich przypadkach, mogłyby dokonać różne zespoły osób.

Niezależnie od tego jaki sposób wypełnienia luki informacyjnej o rynku A&A zostanie przyjęty, autorzy badania zwracają uwagę na konieczność takiego przygotowania metodologii badań, aby uwzględniały one segment mikroprzedsiębiorstw, który, jak zostało to wykazane w raporcie, odgrywa istotną rolę w kreowaniu popytu na usługi księgowe, a w obecnie zbieranych danych nie jest prawie uwzględniany.

SPIS TABEL

Tabela 2.1. Zawody związane z rachunkowością i audytem według obowiązującej Klasyfikacji zawodów i specjalności (KZiS 2010 ze zm.)	37
Tabela 2.2. Powiązania pomiędzy KZiS 2007 a KZiS 2010 w zakresie zawodów A&A objętych standardami	41
Tabela 2.3. Powstawanie obowiązku przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.....	65
Tabela 2.4. Charakterystyka zawodów związanych z rachunkowością objętych standardami kwalifikacji zawodowych.....	75
Tabela 2.5. Nauczyciele akademicki ogółem oraz w naukach społecznych według stopni naukowych (stan na 31.12.2012 r.) *	85
Tabela 2.6. Dane i informacje o ilości osób posiadających stopnie i tytuły naukowe w dziedzinie nauk ekonomicznych na podstawie systemu POL-on (stan na 20.08.2013 r.)	87
Tabela 2.7. Dane i informacje o ilości osób posiadających stopnie i tytuły naukowe w dziedzinie nauk ekonomicznych (lub obejmujących nauki ekonomiczne) na podstawie bazy SYNABA (portal Nauka Polska - Ludzie Nauki) (stan na 20.08.2013 r.)	88
Tabela 2.8. Pozostałe zawody i stanowiska związane z rynkiem A&A	98
Tabela 2.9. Zawód księgowego w wybranych krajowych regulacjach państw UE	107
Tabela 3.1. Zakres kształcenia w poszczególnych typach szkół kształcących w zawodzie....	119
Tabela 3.2. Liczba uczniów ogółem oraz z grup kierunków kształcenia ekonomiczno-administracyjnych w technikach, liceach profilowanych oraz zasadniczych szkołach zawodowych w roku szkolnym 2011/2012.....	122
Tabela 3.3. Najpopularniejsze kierunki studiów na studiach stacjonarnych pierwszego stopnia według ogólnej liczby zgłoszeń kandydatów	125
Tabela 3.4. Najpopularniejsze kierunki studiów na studiach stacjonarnych pierwszego stopnia i jednolitych studiach magisterskich w latach 2007-2012 według ogólnej liczby zgłoszeń kandydatów.....	127
Tabela 3.5. Moduły tematyczne certyfikacji SKwP	132
Tabela 3.6. Lista wymaganych przedmiotów (egzaminów) kwalifikacji ACCA.....	143
Tabela 4.1. Spółki handlowe PKD 69 według rodzaju kapitału – stan na 31.12.2012 r.	161
Tabela 4.2. Jednostki świadczące usługi A&A według formy własności (na dzień 31 marca 2013 r.)	166
Tabela 4.3. Jednostki świadczące usługi A&A według ilości zatrudnionych osób (na dzień 31 marca 2013 r.)	167

Tabela 4.4. Struktura zatrudnionych według „elementarnych” grup zawodów w październiku 2010 r.	170
Tabela 4.5. Warunki określone w definicjach mikro, małego i średniego podmiotu	175
Tabela 4.6. Podstawowe zalety i wady różnych form opodatkowania osób fizycznych.....	179
Tabela 4.7. Ilość przedsiębiorstw i forma prowadzenia ewidencji według liczby planowanego zatrudnienia (stan na 31.12.2011 r.).....	182
Tabela 4.8. Największe firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe spółek notowanych na GPW w 2011 r. (średnia kapitalizacji giełdowa badanych spółek i liczba spółek notowanych na GPW).....	195
Tabela 4.9. Certyfikowane Biura Rachunkowe przez C.I.K.	208
Tabela 4.10. Liczba jednostek sektora finansów publicznych podlegających obowiązkowi prowadzenia audytu wewnętrznego w latach 2006-2011 (w przybliżeniu).....	214
Tabela 4.11. JSFP podlegające audytowi wewnętrznemu według sposobu powstawania obowiązku (lata 2010-2011)	214
Tabela 4.12. JSFP wykonujące obowiązek przeprowadzania audytu w 2011 r.....	215
Tabela 4.13. Liczba osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego w latach 2007-2012	216
Tabela 4.14. Specjalizacje głównych ośrodków usług biznesowych (2012 r.).....	226
Tabela 4.15. Ilość jednostek zajmujących się usługami finansowo-księgowymi w poszczególnych ośrodkach w Polsce według bazy PALiIZ (stan na 15.09.2013 r.).....	227
Tabela 4.16. Liczba i struktura jednostek zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według kraju pochodzenia kapitału ba podstawie bazy PALiIZ (stan na 15.09.2013 r.)	229
Tabela 4.17. Zatrudnienie w centrach świadczących usługi F&A w ujęciu macierzy „ośrodek – kraj pochodzenia kapitału” – na podstawie bazy PALiIZ (stan na 15.09.2013 r.)	231
Tabela 4.18. Zatrudnienie w centrach specjalizujących się tylko w usługach F&A w ujęciu macierzy „ośrodek – kraj pochodzenia kapitału” – na podstawie bazy PALiIZ (stan na 15.09.2013r.).....	232
Tabela 4.19. Relacje w wynagrodzeniach na stanowiskach związanych z A&A między kobietami i mężczyznami ogółem, w sektorze prywatnym i publicznym oraz między sektorami	234
Tabela 4.20. Wynagrodzenie średnie, mediana, 1 kwartył i 3 kwartył i najwyższe na stanowiskach/zawodach A&A według różnych źródeł danych	239
Tabela 4.21. Porównanie dynamiki napływu bezrobotnych oraz ofert pracy dla grupy 22 zawodów oraz wszystkich zawodów	248

Tabela 4.22. Napływ bezrobotnych i ofert pracy dla zawodów księgowych za lata 2010-2012.*	250
Tabela 4.23. Ilość bezrobotnych i ofert pracy dla zawodów księgowych na koniec roku (lata 2010-2012)*	252
Tabela 4.24. Udział bezrobotnych księgowych/audytorów w poszczególnych województwach	254
Tabela 4.25. Ilość bezrobotnych księgowych/audytorów w poszczególnych województwach w przekroju zawodów na koniec 2012 r.	255
Tabela 4.26. Zakres wybranych informacji w formularzu elektronicznej rejestracji osoby bezrobotnej lub poszukującej pracy	258
Tabela 5.1. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do zawodu biegłego rewidenta	279
Tabela 5.2. Zakres czynności doradztwa podatkowego zastrzeżonych dla określonych grup podmiotów w obecnym stanie prawnym i propozycje zmian	281
Tabela 5.3. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do zawodu doradcy podatkowego	283
Tabela 5.4. Zestawienie aktualnych wymogów i propozycji zmian w dostępie do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych	286
Tabela 5.5. Przegląd wybranych serwisów księgowości/rachunkowości internetowej (stan na 20.09.2013 r.)	290
Tabela 5.6. Porównanie wybranych pakietów usług księgowych w polskich bankach.....	295
Tabela 5.7. Charakterystyka zawodu „Technik rachunkowości” w ujęciu podstawy programowej kształcenia zawodowego	299
Tabela 6.1. Wykaz badań z zakresu rynku pracy, wynagrodzeń, edukacji, nauki i techniki oraz warunków bytu ludności.....	318
Tabela 6.2. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza Z-5	328
Tabela 6.3. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza Z-14	334
Tabela 6.4. Propozycja modyfikacji fragmentu formularza S-12	340

SPIS WYKRESÓW

Wykres 2.1. Liczba osób, które wzięły udział w postępowaniu kwalifikacyjnym na biegłego rewidenta.....	46
Wykres 2.2. Liczba osób, które zdały egzamin dyplomowy na biegłego rewidenta.....	46
Wykres 2.3. Obligatoryjne szkolenia biegłych rewidentów (liczba osób)	50
Wykres 2.4. Sposób uzyskania uprawnienia do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych	61
Wykres 2.5. Zdawalność egzaminu sprawdzającego kompetencje do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych	62
Wykres 2.6. Liczba nauczycieli akademickich w Polsce w latach 2002-2012.....	83
Wykres 2.7. Liczba nauczycieli akademickich w obszarze nauk społecznych w poszczególnych województwach (stan na 31.12.2013 r.)	86
Wykres 3.1. Procentowy udział kobiet i mężczyzn w różnych typach szkół w roku szkolnym 2011/2012.....	118
Wykres 3.2. Liczba studentów w latach 2003 – 2012 (w mln).....	124
Wykres 3.3. Liczba studentów najliczniejszych kierunków studiów w latach 2003-2012 (w tys.).....	124
Wykres 3.4. Liczba osób uczestniczących w kursach I-IV stopnia prowadzonych przez SKwP w latach 2011-2012	133
Wykres 3.5. Udział procentowy uczestników kursów poszczególnych stopni certyfikacji księgowej w latach 2011-2012.....	134
Wykres 3.6. Liczba osób, które uzyskały certyfikat I-IV stopnia nadawany przez SKwP w latach 2011-2012	134
Wykres 3.7. Liczba osób, które uzyskały certyfikat nadawany przez SKwP w latach 2011-2012 w poszczególnych województwach	135
Wykres 3.8. Udział procentowy certyfikatów nadawanych przez SKwP w latach 2011-2012 w poszczególnych województwach	136
Wykres 3.9. Liczba absolwentów kursów prowadzonych przez SKwP w latach 2007 – 2010	136
Wykres 3.10. Udział procentowy uczestników kursów poszczególnych stopni certyfikacji księgowej w latach 2007-2010.....	137
Wykres 3.11. Liczba osób, które uzyskały certyfikat nadawany przez SKwP w latach 2007-2010 w poszczególnych województwach	137

Wykres 3.12. Udział procentowy certyfikatów nadawanych przez SKwP w latach 2007-2010 w poszczególnych województwach	137
Wykres 3.13. Ilość wydanych certyfikatów dyplomowanego księgowego w latach 2010-2013.*	140
Wykres 3.14. Liczba członków ACCA w Polsce na koniec każdego roku obrotowego w latach 2000-2013	145
Wykres 3.15. Liczba członków ACCA w Polsce według województw.....	146
Wykres 3.16. Kwalifikacje pracowników z potwierdzonymi uprawnieniami do wykonywania audytu	153
Wykres 4.1. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r. według przedziałów osób zatrudnionych	159
Wykres 4.2. Procentowy udział sektora publicznego i prywatnego (w tym osób fizycznych) firm świadczących usługi A&A i prawnicze	160
Wykres 4.3. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r. według formy prawnej prowadzenia działalności	160
Wykres 4.4. Procentowy udział danej formy prawnej prowadzenia działalności jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 na dzień 31.07.2013 r.....	161
Wykres 4.5. Ilość jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 (działalność prawnicza, rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe) na dzień 31.12.2012 r. według województw	162
Wykres 4.6. Procent jednostek zarejestrowanych pod kodem 69 (działalność prawnicza, rachunkowo-księgowa i doradztwo podatkowe) na dzień 31.12.2012 r. w poszczególnych województwach	163
Wykres 4.7. Liczba aktywnych podmiotów z kodem 69.20 na koniec kwartału za okres 31.12.2009-31.03.2013	164
Wykres 4.8. Liczba jednostek świadczących usługi A&A według województw (na dzień 31 marca 2013 r.)	165
Wykres 4.9. Jednostki świadczące usługi A&A według formy prawnej (na dzień 31 marca 2013 r.)	165
Wykres 4.10. Pracownicy zatrudnieni w gospodarce narodowej według 16 województw..	172
Wykres 4.11. Liczba podmiotów gospodarki narodowej (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne) - według przewidywanej liczby pracujących i sektora własności (na 31.07.2013 r.)	176
Wykres 4.12. Liczba podmiotów gospodarki narodowej (bez osób fizycznych prowadzących wyłącznie indywidualne gospodarstwa rolne) w przekroju form prawnych prowadzenia działalności na 31.07.2013 r. (w tys.).....	178

Wykres 4.13. Formy ewidencji księgowej w podmiotach sektora MSP według liczby zatrudnionych osób (na 31.07.2011 r.).....	183
Wykres 4.14. Sposób prowadzenia księgowości w badanych firmach sektora MSP (inFakt.pl we współpracy z firmą 4P research mix)	186
Wykres 4.15. Forma ewidencji prowadzona w badanych firmach sektora MSP	187
Wykres 4.16. Powody samodzielnego prowadzenia księgowości w badanych jednostkach sektora MSP	188
Wykres 4.17. Biegli rewidenci wpisani do rejestru na koniec danego roku według płci	189
Wykres 4.18. Wykonywanie zawodu przez osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów (liczba)	190
Wykres 4.19. Procentowy udział osób deklarujących wykonywanie zawodu w ogólnej liczbie biegłych wpisanych do rejestru	191
Wykres 4.20. Liczba osób wpisanych w ciągu roku do rejestru biegłych rewidentów	191
Wykres 4.21. Liczba osób wykreślonych w ciągu roku z rejestru biegłych rewidentów według przyczyn	192
Wykres 4.22. Liczba podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych według ich formy prawnej.....	194
Wykres 4.23. Liczba podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wpisanych na listę w danym roku.....	195
Wykres 4.24. Liczba podmiotów skreślonych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.....	196
Wykres 4.25. Liczba przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych (według sprawozdań KNA).....	197
Wykres 4.26. Podział przychodów z tytułu usług rewizji finansowej za 2011 r. między firmy audytorskie (procent)	197
Wykres 4.27. Doradcy podatkowi wykonujący zawód według województw (liczba osób) ..	198
Wykres 4.28. Doradcy podatkowi wykonujący zawód według województw (udział procentowy).....	199
Wykres 4.29. Osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (liczba podmiotów)	200
Wykres 4.30. Osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (udział procentowy)	200
Wykres 4.31. Doradcy podatkowi i osoby prawne uprawniane do wykonywania czynności doradztwa podatkowego według województw (liczba)	201

Wykres 4.32. Ilości wydanych świadectw kwalifikacji i certyfikatów księgowych (narastająco)	205
Wykres 4.33. Ilość wydanych świadectw kwalifikacji i certyfikatów księgowych w poszczególnych latach (liczba osób)	205
Wykres 4.34. Porównanie liczby osób zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego z liczbą usługodawców w JSFP	216
Wykres 4.35. Struktura zatrudnienia w komórkach audytu wewnętrznego w 2011 roku ...	217
Wykres 4.36. Kwalifikacje audytorów wewnętrznych zatrudnionych w komórkach audytu wewnętrznego JSFP (2011 r.).....	218
Wykres 4.37. Zakres korzystania z outsourcingu usług księgowych	221
Wykres 4.38. Liczba biur audytorskich i księgowych (w tys.).....	223
Wykres 4.39. Klienci biur rachunkowych	223
Wykres 4.40. Liczba zagranicznych centrów usług biznesowych w Polsce w latach 2003-2013	225
Wykres 4.41. Liczba zatrudnionych w centrach zagranicznych usług biznesowych w Polsce w latach 2008-2013 (w tys.)	225
Wykres 4.42. Liczba centrów świadczących poszczególne rodzaje usług (2011)*	226
Wykres 4.43. Zatrudnienie w centrach zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według ośrodków (stan na 15.09.2013 r.)	228
Wykres 4.44. Zatrudnienie w centrach zajmujących się usługami finansowo-księgowymi według kraju pochodzenia kapitału (stan na 15.09.2013 r.)	230
Wykres 4.45. Różnice pomiędzy województwami w wysokości wynagrodzenia na wybranych stanowiskach specjalistów	237
Wykres 4.46. Wpływ wielkości firmy na poziom wynagrodzeń na przykładzie wybranych stanowisk A&A	238
Wykres 4.47. Zmiany ilościowe w napływie bezrobotnych i ofert pracy oraz w stanie bezrobocia i wolnych miejsc pracy dla grupy 22 zawodów za lata 2010-2012	247
Wykres 4.48. Udział napływu ofert pracy, bezrobotnych i deficytu napływu grupy 22 badanych zawodów we wszystkich zawodach za lata 2010-2012.....	249
Wykres 4.49. Liczba członków zwyczajnych SKwP w latach 2006 -2012 (stany na 31 grudnia)	262
Wykres 4.50. Liczba członków zwyczajnych SKwP w poszczególnych oddziałach terenowych w latach 2009 -2012 (stany na 31 grudnia)	263

Wykres 4.51. Liczba członków zwyczajnych SKwP napływających i odpływających w latach 2009-2012	263

SPIS RYSUNKÓW

Rysunek 2.1. Miejsce nauk ekonomicznych w Klasyfikacji nauk i dyscyplin naukowych.....	84
Rysunek 3.1. System szkolnictwa w Polsce	117
Rysunek 3.2. Poziomy kwalifikacji profesjonalnej CIMA.....	147

SPIS ZAŁĄCZNIKÓW

Załącznik 1.	Badanie popytu na pracę - Z-05
Załącznik 2.	Sprawozdanie o strukturze wynagrodzeń według zawodów - Z-12
Załącznik 3.	Sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach w administracji publicznej i innych jednostkach - Z-14
Załącznik 4.	Sprawozdanie o studiach wyższych – S-10
Załącznik 5.	Sprawozdanie o stypendiach naukowych, studiach podyplomowych i doktoranckich oraz zatrudnieniu w szkołach wyższych, instytutach naukowych i badawczych – S-12
Załącznik 6.	Bezrobotni oraz wolne miejsca pracy i miejsca aktywizacji zawodowej według zawodów i specjalności - Załącznik nr 3 do sprawozdania MPiPS – 01
Załącznik 7.	Poradnictwo zawodowe i informacja zawodowa, pomoc w aktywnym poszukiwaniu pracy, szkolenie bezrobotnych i poszukujących pracy, staż i przygotowanie zawodowe dorosłych - Załącznik nr 4 do sprawozdania MPiPS – 01

