

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

## Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa  
[www.pracenaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracenaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2016

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-595-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting .....	13
<b>Anna Balicka:</b> Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry .....	23
<b>Paulina Belch:</b> Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector .....	32
<b>Małgorzata Białas:</b> Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks .....	42
<b>Adam Bujak:</b> Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
<b>Halina Buk:</b> Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies .....	61
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
<b>Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes:</b> Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
<b>Halina Chłodnicka:</b> Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences .....	109
<b>Anna Chojnacka-Komorowska:</b> Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting .....	119

<b>Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann:</b> Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results .....	128
<b>Michał Comperek:</b> Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis .....	139
<b>Beata Dratwińska-Kania:</b> Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
<b>Joanna Dynowska:</b> Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research .....	159
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
<b>Wojciech Fliegner:</b> Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices .....	180
<b>Stanisław Gędek:</b> Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms .....	192
<b>Renata Gmińska:</b> Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
<b>Arkadiusz Januszewski:</b> Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise .....	215
<b>Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza:</b> Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization .....	225
<b>Anna Kasperowicz:</b> Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets .....	235
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

<b>Agnieszka Kister:</b> Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals .....	256
<b>Jerzy Kitowski:</b> Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
<b>Marcin Klinowski:</b> Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning .....	278
<b>Konrad Kochański:</b> Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises .....	305
<b>Mariola Kotłowska:</b> Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies .....	317
<b>Michał J. Kowalski:</b> Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research .....	327
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
<b>Jarosław Kujawski:</b> Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
<b>Agnieszka Lew:</b> Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor .....	363
<b>Wojciech Lichota:</b> Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland .....	372
<b>Tomasz Lis:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions .....	382

<b>Monika Łada:</b> Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes .....	392
<b>Małgorzata Macuda:</b> Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities .....	401
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny:</b> Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise .....	411
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
<b>Monika Martynkiewicz-Frank:</b> Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector .....	433
<b>Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej:</b> Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
<b>Teresa Maszczak:</b> Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users .....	451
<b>Marta Nowak:</b> Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest .....	461
<b>Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke:</b> Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions .....	471
<b>Michał Poszwa:</b> Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure .....	482
<b>Anna Stronczek:</b> Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM .....	491
<b>Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk:</b> Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems .....	501
<b>Agnieszka Tubis:</b> Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

---

<b>Wiesław Wasilewski:</b> Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
<b>Malwina Wołak:</b> Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

## Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

*Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz*



**Adam Bujak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

---

**FORMY ORGANIZACJI SYSTEMU  
INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI  
JAKO DETERMINANTY EFEKTYWNOŚCI  
JEGO FUNKCJONOWANIA**

---

**THE ORGANIZATION FORMS OF THE ACCOUNTING  
INFORMATION SYSTEM AS THE DETERMINANTS  
OF ITS FUNCTIONING EFFICIENCY**

---

DOI: 10.15611/pn.2016.440.05

**Streszczenie:** Zarządzanie jednostkami gospodarczymi wymaga dostępu do odpowiednich informacji, które w przeważającej części pochodzą z systemu informacyjnego rachunkowości. Ponieważ rachunkowość powinna być prowadzona w sposób efektywny, wszelkie procesy, które wiążą się z przygotowaniem informacji wynikowych, należy właściwie zorganizować. W praktyce występują różne formy organizacji systemu rachunkowości, które w artykule zostały szczegółowo scharakteryzowane. Na podstawie analizy literatury przedmiotu oraz wykorzystując metodę dedukcji, wskazano ich podstawowe wady i zalety, a także wpływ, jaki wywierają na efektywność przedsiębiorstw.

**Słowa kluczowe:** system informacyjny rachunkowości, efektywność, organizowanie, outsourcing.

**Summary:** The management of enterprises needs access to relevant information, most of which come from the accounting information system. Keeping accounting should be efficient, so all the processes that are associated with the preparation of the information have to be properly organized. In practice, there are different forms of accounting system organization which are characterized in detail in the article. Based on the analysis of literature and using the method of deduction their basic advantages and disadvantages as well as the impact that they have on business efficiency, were described.

**Keywords:** accounting information system, efficiency, organizing, outsourcing.

## 1. Wstęp

Rachunkowość jest nieodzownym elementem funkcjonowania jednostek gospodarczych, ponieważ odpowiada za dostarczanie wymiernych informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Prowadzenie rachunkowości, podobnie jak realizacja wszelkich innych procesów, angażuje i zużywa określone zasoby, powodując powstawanie kosztów. Koszty te w istotny sposób wpływają na osiągnięte wyniki, w związku z czym należy nimi właściwie zarządzać. Celem funkcjonowania sfery rachunkowości jest bowiem dostarczanie wszystkich wymaganych przez odbiorców informacji przy najniższych możliwych kosztach [Bujak 2007, s. 60]. W związku z tym kluczową kwestią staje się takie zorganizowanie sposobu prowadzenia rachunkowości, by mogła ona funkcjonować efektywnie.

Celem artykułu jest zaprezentowanie różnych form organizacji systemu rachunkowości, z uwzględnieniem ich wpływu na efektywność podmiotów gospodarczych. Realizacji tak sformułowanego celu służyć będzie analiza literatury przedmiotu.

## 2. Pojęcie i znaczenie organizacji systemu informacyjnego rachunkowości

Dostarczanie informacji wiąże się z realizowaniem procesów, w wyniku których surowe dane przekształcane są w informacje wynikowe. Choć przedsiębiorstwa przygotowują podobne sprawozdania, prowadzą takie same księgi rachunkowe, dokonują kontroli dokumentów na zbliżonych zasadach, to jednak procesy te mogą być inaczej zorganizowane.

Organizowanie to urządzanie, zakładanie, układanie w pewne formy, podporządkowywanie normom, wprowadzanie do czegoś ładu [Szymczak (red.) 1992, s. 540]. Organizacja rachunkowości to zatem zespół sposobów umożliwiających uporządkowane powiązanie różnych czynności i urządzeń niezbędnych do realizacji procesu informacyjnego w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rachunkowości w jednostce gospodarczej, z uwzględnieniem jej specyficznych cech, możliwości technicznych i kadrowych, przy racjonalnym zaangażowaniu środków i nakładów pracy [Kiziukiewicz 2002, s. 10].

Organizację rachunkowości należy rozpatrywać w dwóch obszarach: jako organizację procesu informacyjnego oraz działów zajmujących się rachunkowością [Kiziukiewicz 2002, s. 11]. Wszelkiego rodzaju czynności składające się na organizację procesu informacyjnego (czyli sposobu przetwarzania danych w ramach funkcjonującego systemu informacyjnego rachunkowości) mogą być wykonywane dopiero wtedy, gdy działy zajmujące się rachunkowością zostaną odpowiednio umiejscowione. Decyzja dotycząca tej kwestii ma charakter strategiczny, ponieważ poprzedza wszelkie inne decyzje odnoszące się do sfery rachunkowości. Nie można bowiem

przydzielać zasobów czy dokonywać podziału pracy, jeśli uprzednio nie zostanie rozstrzygnięty problem lokalizacji odpowiednich komórek organizacyjnych.

### **3. Współczesne formy organizacyjne rachunkowości**

Praktyka wykształciła różne formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości. Niektóre jednostki realizują zadania związane z rachunkowością we własnym zakresie, inne korzystają z usług podmiotów zewnętrznych. Funkcjonują również rozwiązania mieszane. Przeprowadzona analiza literatury przedmiotu pozwala na wyodrębnienie trzech typów form organizacji badanego systemu:

1. Dział rachunkowości jako element struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa.
2. Prowadzenie rachunkowości przez podmiot wyodrębniony w strukturze grupy kapitałowej.
3. Outsourcing rachunkowości.

Każda z przedstawionych form ma swoje mocne strony i ograniczenia, przez co wpływa na efektywność funkcjonowania przedsiębiorstw, kształtując przy tym jakość informacji oraz koszty ich przygotowania.

#### **3.1. Dział rachunkowości jako element struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa**

Prowadzenie rachunkowości we własnym zakresie wydaje się najbardziej naturalną formą organizacji systemu rachunkowości. W takim przypadku kierownictwo przedsiębiorstwa ma pełną kontrolę nad sferą rachunkowości, samodzielnie lokuje pojedyncze stanowiska pracy i całe działy w strukturze organizacyjnej, przydziela niezbędne zasoby, a także określa zakres realizowanych zadań. Prowadzenie rachunkowości dokładnie w tym samym miejscu, z którego pochodzi większość danych podlegających przetworzeniu oraz w którym wykorzystywane są wszelkie informacje wynikowe, daje również możliwość szybkiego uzyskania wiedzy dotyczącej problemów wymagających rozwiązania. Bardzo ważną cechą pozyskanych w ten sposób informacji jest aktualność, gdyż są one dostępne właściwie na bieżąco.

Systemy rachunkowości funkcjonujące w tej formie odznaczają się także dużą elastycznością. Zakres przygotowywanych informacji może więc ulegać zmianom, jeśli takie są potrzeby kierownictwa. Ponadto wykorzystywane zasoby cechuje pełna dyspozycyjność, dzięki czemu mogą być one przydzielane do realizacji różnych zadań. Ważnym aspektem elastyczności jest również szybka reakcja na pojawiające się problemy. Wszelkie zauważone nieprawidłowości mogą być niezwłocznie eliminowane, aby zapewnić odpowiednie cechy informacjom wynikowym bądź zagwarantować sprawne wykonywanie określonych działań.

Nie sposób przecenić też wysokiego poziomu bezpieczeństwa, jaki gwarantuje prowadzenie rachunkowości we własnym zakresie. Nie ma konieczności wysyłania szczególnie istotnych, czy tajnych dokumentów poza przedsiębiorstwo, dzięki cze-

mu ograniczone jest pole do nadużyć polegających na ujawnieniu tajemnicy handlowej. Ponadto pracownicy zazwyczaj identyfikują się z własną firmą, starają się więc wykonywać swoje zadania sumiennie i uczciwie.

Prezentowane rozwiązanie charakteryzuje się również pewnymi wadami. Sprawowanie pełnej kontroli nad systemem rachunkowości w znacznej mierze absorbuje czas pracy personelu kierowniczego, a ponadto wymaga specjalistycznej wiedzy. Kierownictwo musi być przygotowane do zarządzania nie tylko podstawowym segmentem działalności, ale także rachunkowością. Osoby nieprzygotowane do tej roli mogą popełnić wiele błędów już na etapie organizowania, np. w doborze kadr lub wyposażenia majątkowego. Bieżące zarządzanie wymaga z kolei stałego planowania kosztów, porównywania wielkości planowanych i rzeczywistych, analizowania odchyleń oraz poszukiwania rozwiązań zaradczych. Jest to szczególnie skomplikowane w dużych jednostkach, w których działy rachunkowości są rozbudowane.

Istotnym problemem może być również odpowiedzialność za rachunkowość. Z mocy prawa za realizację przeważającej części ustawowo określonych zadań odpowiada nie osoba, która je wykonała, a nawet nie dział rachunkowości, ale kierownik jednostki [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 4 ust. 5]. Tak więc mimo podziału pracy, ewentualne karne konsekwencje mogą ominąć osobę, która popełniła błąd. Dochodzenie nieuznanych przez zatrudnionego roszczeń możliwe jest dopiero na drodze sądowej.

Prowadzenie rachunkowości we własnym zakresie wiąże się ponadto z nierównomiernym rozłożeniem pracy w czasie. Są okresy szczególnego nasilenia, np. gdy zbliżają się terminy złożenia deklaracji podatkowych lub sporządzenia sprawozdania finansowego, jak również względnego spokoju, kiedy pracy do wykonania jest niewiele. Pozostające w dyspozycji przedsiębiorstwa zasoby trudno jednak dopasować w taki sposób, aby uwzględnić okresowo zwiększające się natężenie pracy. Oznacza to, że nie są one wykorzystywane optymalnie przez cały czas ich użytkowania, a więc przynajmniej część ponoszonych kosztów nie jest w pełni uzasadniona.

Omawiany wariant organizacji systemu rachunkowości nie sprzyja także wprowadzaniu zmian rozwojowych. Rachunkowość stanowi jedynie uzupełnienie kluczowych procesów dotyczących np. sfery produkcji czy sprzedaży, wokół których koncentruje się większa część wysiłku kadry zarządzającej. Z tego względu inicjatywy osób zatrudnionych w działach rachunkowości, zmierzające do podniesienia sprawności wykonywanych działań, nie zawsze znajdują zrozumienie wśród kierownictwa wyższego szczebla. Należy również nadmienić, że w przypadku rozwoju firmy działy rachunkowości mogą nie nadążać za rosnącą liczbą danych wymagających przetworzenia [Zieliński 2008, s. 105].

### **3.2. Prowadzenie rachunkowości przez podmiot wyodrębniony w strukturze grupy kapitałowej**

Podnoszenie efektywności przedsiębiorstw często realizowane jest przez koncentrację, której podlegają aktywność ludzka, potencjał ekonomiczny oraz kapitał. W ten

sposób powstają grupy kapitałowe osiągające łączną korzyść przewyższającą sumę korzyści, jakie uzyskałyby z osobna podmioty wchodzące w ich skład.

Konsekwencją kapitałowego powiązania przedsiębiorstw jest specjalizacja. Ponieważ te same zadania wykonywane są przez niektóre podmioty w sposób bardziej efektywny niż przez inne, następuje niejako naturalne przydzielenie konkretnego odcinka działalności, dotychczas prowadzonej przez różne jednostki, jednemu wyodrębnionemu przedsiębiorstwu. Może również powstać nowy podmiot, który przejmie realizację określonego typu zadań, by w ten sposób przyczynić się do wzrostu efektywności całej grupy kapitałowej.

Szczególnie podatna na wydzielenie jest rachunkowość. Sprzyja temu stosunkowo wąski zakres wykonywanych zadań niezależny od branży, w jakiej działają powiązane ze sobą podmioty, a także prawne dopuszczenie takiej możliwości [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 11 ust. 2]. Wydzielenie najczęściej polega na tym, że likwidowane są działy rachunkowości funkcjonujące w strukturach organizacyjnych poszczególnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, a przeważająca część realizowanych przez nie zadań i zasobów przechodzi na nowo utworzony podmiot zwany centrum usług współdzielonych (*shared service center*, SSC) [DiS 2008, s. 4]. Rozwiązanie takie wykorzystuje wiele firm o zasięgu globalnym, m.in. Hewlett-Packard czy Avon, przy czym podmioty te prowadzą działalność w Polsce [KPMG 2009, s. 30 i n.].

W literaturze opisywany model bywa nazywany outsourcingiem<sup>1</sup>. Przykładowo M. Trocki zalicza go do tzw. outsourcingu kapitałowego [Trocki 2001, s. 37]. Jednakże w sprzeczności z przedstawionym poglądem stoi prezentowane przez tego samego autora pochodzenie terminu outsourcing, jako skrótu angielskich słów *outside-resource-using* (wykorzystanie zasobów zewnętrznych) [Trocki 2001, s. 13]. Wydzielenie organizacyjne rachunkowości z ekonomicznego punktu widzenia nie oznacza bowiem zaangażowania zasobów zewnętrznych. O ile więc rozpatrując badany problem w kontekście zarządzania, można posługiwać się pojęciem outsourcingu, gdyż następują zmiany organizacyjne, o tyle w ramach podejścia ekonomicznego stosowanie tego terminu byłoby nadużyciem.

Prowadzenie rachunkowości całej grupy kapitałowej przez jeden wyodrębniony podmiot jest rozwiązaniem specyficznym, więc analiza mocnych i słabych stron musi odnosić się zarówno do podmiotu, który wydziela rachunkowość, jak i jednostki, która przejmie wykonywanie wydzielonej działalności.

Wyodrębnienie działów rachunkowości sprawia, iż zarządy przedsiębiorstw mogą skoncentrować się na działalności podstawowej [Świetla 2014, s. 83], od której w głównej mierze uzależniona jest wysokość osiąganych wyników. Wykonywanie określonych czynności poza przedsiębiorstwem powoduje również podział odpowiedzialności. Podmioty prowadzące księgi rachunkowe mają bowiem obowiązek zawarcia ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone

<sup>1</sup> Rozważania na temat pojęcia outsourcingu zawarte są w wielu opracowaniach (zob. np. [Kopczyński 2010, s. 46 i n.]).

w związku z wykonywaną działalnością [Ustawa z dnia 29 września 1994, art. 76h ust. 1]. W razie wystąpienia strat możliwe staje się więc dochodzenie roszczeń od zakładu ubezpieczeń.

Powołanie odrębnego podmiotu, o ściśle określonych celach, daleko posuniętej specjalizacji i pewnej autonomii, sprzyja wprowadzaniu przedsięwzięć podnoszących efektywność. Prowadzenie rachunkowości staje się bowiem kluczowym procesem wydzielonej jednostki. Poszukiwaniu nowych, bardziej ekonomicznych sposobów działania sprzyja też to, że w ramach grupy kapitałowej poszczególne podmioty są stale porównywane między sobą, chociażby pod względem osiągniętych wyników. Odrębna jednostka może ponadto nawiązywać kontakty handlowe z przedsiębiorstwami zewnętrznymi, co pozwala na optymalizację wykorzystania zasobów i przyczynia się do powstania dodatkowych przychodów.

Kolejną zaletą jest możliwość odzyskania kapitału, w jaki zostało wyposażone wyodrębnione przedsiębiorstwo [Trocki 2001, s. 71]. Wymaga to znalezienia nabywcy oraz sprzedaży przynajmniej części posiadanych akcji lub udziałów. W takiej sytuacji należy jednak liczyć się z utratą kontroli nad dotychczas zależną jednostką.

Ograniczony zakres kontroli nad wydzielonym podmiotem przez kierowników przedsiębiorstw, których pozbawiono działów rachunkowości, jest podstawową wadą przedstawionego rozwiązania. W zasadzie możliwości wywierania wpływu sprządzają się do podejmowania ważnych decyzji strategicznych. Znaczna część problemów taktycznych i operacyjnych rozwiązywana jest w sposób całkowicie autonomiczny. Jednakże nawet relatywnie nieduży stopień ograniczenia samodzielności powoduje, że wyodrębnione przedsiębiorstwo nie może być traktowane na równi z innymi podmiotami funkcjonującymi na rynku i w taki sam sposób oceniane. Wynika to choćby z tego, że sposób ustalania cen świadczonych usług dla jednostek powiązanych nie zawsze opiera się na mechanizmach swobodnej gry podaży i popytu [Trocki 2001, s. 171 i n.]. Ponadto trudno wyobrazić sobie możliwość zerwania współpracy między przedsiębiorstwami nawet w przypadkach uzasadniających takie posunięcie. Ograniczenie swobody podejmowania decyzji dotyczy więc nie tylko podmiotu wyodrębnionego, ale także jednostek korzystających z jego usług.

Prowadzenie rachunkowości poza strukturami przedsiębiorstwa powoduje ponadto utrudnienia w dostępie do informacji. Ograniczony zakres kontroli nad zasobami sprawia, że kierownicy nie mogą oczekiwać zaspokojenia zgłaszanych potrzeb informacyjnych *ad hoc*. W pierwszej kolejności wykonywane są bowiem zadania planowe, a dopiero później różnego rodzaju zlecenia doraźne. Ważnym czynnikiem wywierającym negatywny wpływ na zakres i jakość przygotowywanych informacji jest też brak związku osób zatrudnionych w wydzielonym przedsiębiorstwie z podmiotami, na rzecz których wykonywana jest praca. Może to powodować dostarczanie nieaktualnych, a nawet nierzetelnych informacji. Należy również wspomnieć, iż osoby prowadzące rachunkowość oceniane są przez pryzmat nie jakości informacji, ale raczej minimalizacji zasobów zużytych w celu ich przygotowania.

Wśród wad opisywanego rozwiązania należy też wskazać problemy z zachowaniem poufności danych i informacji wymienianych pomiędzy kooperującymi podmiotami. Zagrożenie to jest tym bardziej prawdopodobne, im więcej osób uczestniczy w obiegu dokumentów.

Kolejną wadą, będącą równocześnie warunkiem wydzielenia działów rachunkowości, jest dysponowanie odpowiednio przygotowanym personelem zarówno kierowniczym, jak i wykonawczym. Funkcja zarządzania jedynie grupą komórek organizacyjnych bądź stanowisk pracy zostaje zastąpiona kierowaniem całym przedsiębiorstwem. Wymaga to określonych zdolności koncepcyjnych, a jednocześnie wiąże się ze zwiększeniem zakresu obowiązków i przejmowanej odpowiedzialności.

Należy też pamiętać, że usunięcie ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa komórek, które odpowiadały za prowadzenie rachunkowości, nie będzie oznaczać całkowitego wyłączenia rachunkowości z zakresu realizowanych zadań. Pełne wydzielenie tego rodzaju prac nie jest możliwe. Wystawianie niektórych dokumentów czy ich merytoryczna kontrola to tylko przykładowe czynności, których nie można wykonać na zewnątrz. Współpracującej jednostce przekazywane są dopiero informacje o zaistniałych zdarzeniach. Następnie zaś wyniki, jako zbiorcze zestawienia, trafiają do przedsiębiorstwa, w którym są wykorzystywane do celów decyzyjnych. Utrudniony dostęp do informacji może też powodować, że ewidencja odnosząca się do szczególnie ważnych obszarów działalności będzie prowadzona dodatkowo we własnym zakresie. Wyłączanie działów rachunkowości ze struktury organizacyjnej nie oznacza więc likwidacji wszystkich zasobów. Część z nich w dalszym ciągu musi być wykorzystywana.

### 3.3. Outsourcing rachunkowości

Outsourcing jest rozwiązaniem podobnym do wyodrębnienia komórek zajmujących się rachunkowością i ulokowania ich w strukturze zewnętrznego, ale jednak powiązanego podmiotu. Zasadniczą różnicą między przedstawionymi wariantami jest jednak to, że w outsourcingu nie następuje wydzielenie działów rachunkowości, lecz ich przynajmniej częściowa likwidacja. Do realizacji wyodrębnionych funkcji wykorzystywane są więc jednostki zewnętrzne dysponujące „zewnętrznymi” zasobami (por. np. [Bielecki 2001, s. 192]). Usługi w zakresie rachunkowości świadczone są wtedy w ramach modelu BPO (*Business Proces Outsourcing*) [DiS 2008, s. 4].

Dostęp do zasobów zewnętrznych może być uzyskany w dwojaki sposób. Pierwszy wiąże się z przekazywaniem kooperantowi odpowiednich dokumentów, po czym klient otrzymuje informację zwrotną w postaci sprawozdań i raportów. Drugi, określany jako *on-line* [Czerwiński, Żukowska-Kalita 2007, s. 21], polega na tym, że firma zewnętrzna udostępnia przez Internet oprogramowanie, infrastrukturę i wsparcie techniczne w zamian za okresowo wnoszone opłaty. W literaturze bywa on nazywany również modelem ASP (*Applications Service Providing*) [Czu-

bakowska (red.) 2007, s. 230]. Na polskim rynku funkcjonuje wiele firm oferujących rozwiązania ASP w zakresie rachunkowości, np. Comarch, InsERT, Heuthes<sup>2</sup>.

Outsourcing jest rozwiązaniem zbliżonym do wariantu opisanego w poprzednim podpunkcie, charakteryzuje się więc podobnymi zaletami i wadami. Jednak tym razem należy je rozpatrywać wyłącznie z punktu widzenia usługobiorcy, czyli przedsiębiorstwa korzystającego ze wsparcia podmiotu zewnętrznego. Do mocnych stron zalicza się więc przede wszystkim:

- koncentrację na podstawowej działalności,
- przejście części odpowiedzialności i ryzyka przez jednostkę zewnętrzną.

Za podjęciem współpracy na zasadzie outsourcingu przemawia ponadto uzyskanie dostępu, w zamian za określone opłaty, do najlepszych zasobów: sprzętu, oprogramowania, kadr, *know-how*. Prowadzenie rachunkowości jest bowiem kluczową umiejętnością partnera, który, aby być konkurencyjnym na rynku, musi funkcjonować efektywnie. Przedsiębiorstwo decydujące się na outsourcing ma również możliwość swobodnego wyboru kontrahenta [Świetla 2014, s. 94 i n.].

Ostatnią z istotnych zalet outsourcingu jest pozyskanie zewnętrznych źródeł finansowania [Bielecki 2001, s. 193]. Jeżeli płatności za wykonane usługi dokonywane są z dołu, np. za okresy miesięczne, to podmiot współpracujący przyjmuje na siebie ponoszenie bieżących kosztów, zmniejszając tym samym zapotrzebowanie na kapitał obrotowy netto u usługobiorcy. Jest to więc forma kredytu kupieckiego, który pozytywnie wpływa na poziom płynności finansowej i ułatwia zarządzanie środkami pieniężnymi.

Prezentowane rozwiązanie ma również wady. Część z nich jest tożsama z wadami związanymi z organizacyjnym wydzieleniem rachunkowości. Zaliczyć do nich należy:

- ograniczony zakres kontroli nad przedsiębiorstwem zewnętrznym,
- utrudniony dostęp do informacji,
- problemy z zapewnieniem bezpieczeństwa,
- brak możliwości wydzielenia całości prac związanych z rachunkowością.

Za słabą stroną outsourcingu uznać należy także trudności, jakie mogą pojawić się w trakcie współpracy z jednostką zewnętrzną. Dotyczą one problemów komunikacyjnych, jak również świadomego bądź nieświadomego działania partnera, którego konsekwencją jest np. nieaktualność lub nawet merytoryczna niepoprawność wyników pracy. Jednostki zewnętrzne starają się bowiem zestandaryzować sposób świadczenia usług dla różnych klientów, którzy oczekują z kolei zindywidualizowanego podejścia. Należy też wspomnieć, że nawet zawarcie w umowie warunków, na jakich odbywać się ma współpraca, nie gwarantuje ich przestrzegania przez kooperanta.

---

<sup>2</sup> Szczegółowe informacje można znaleźć na stronach internetowych przedsiębiorstw udostępniających usługę ASP (np. <http://www.comarch-cloud.pl>, <http://www.insert.com.pl>, <http://www.isof.pl>).



## 4. Zakończenie

Aby systemy informacyjne rachunkowości spełniały wymagania stawiane przez ich użytkowników, muszą być w odpowiedni sposób zorganizowane. Obowiązujące przepisy pozostawiają podmiotom gospodarczym dość dużą swobodę w tym zakresie, w związku z czym w praktyce wykształciły się różne formy organizacyjne. Każda z nich ma swoją specyfikę, mocne i słabe strony. Dlatego poszczególne jednostki, w zależności od potrzeb i możliwości, mogą dokonywać autonomicznych wyborów i decydować się na taki wariant, który w największym stopniu będzie sprzyjał efektywnemu funkcjonowaniu nie tylko systemu rachunkowości, ale również przedsiębiorstwa jako całości.

## Literatura

- Bielecki W.T., 2001, *Informatyzacja zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Bujak A., 2007, *Problem pomiaru efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1174, Nowak E. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Czerwiński S., Żukowska-Kalita J., 2007, *Usługowe prowadzenie ksiąg on-line*, Rachunkowość, nr 5.
- Czubakowska K. (red.), 2007, *Od auditingu do sponsoringu w rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- DiS, 2008, *Przegląd 300 międzynarodowych centrów usług, definicje, segmentacja, zatrudnienie, plany i prognozy*, <http://www.paiz.gov.pl/> (27.01.2016).
- <http://www.comarch-cloud.pl> (27.01.2016).
- <http://www.insert.com.pl> (27.01.2016).
- <http://www.isof.pl> (27.01.2016).
- Kiziukiewicz T., 2002, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Kopczyński T., 2010, *Outsourcing w zarządzaniu przedsiębiorstwami*, PWE, Warszawa.
- KPMG, 2009, *Poland as the destination for Shared Services Centers*, <http://www.kpmg.com/pl/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/poland-as-the-destination-for-shared-services-centres.aspx> (27.01.2016).
- Szymczak M. (red.), 1992, *Słownik języka polskiego*, t. II, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Świetla K., 2014, *Outsourcing usług księgowych w świetle oczekiwań biur rachunkowych i ich klientów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Trocki M., 2001, *Outsourcing*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 ze zm.
- Zieliński J.A., 2008, *Outsourcing doradztwa podatkowego i rachunkowości w małej firmie*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o. o., Warszawa.