

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com, a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Teresa Maszczak

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Głogowie

ORGANIZACJA RACHUNKOWOŚCI W PROCESIE ZARZĄDZANIA JEDNOSTKĄ GOSPODARCZĄ

Streszczenie: W artykule omówiono zagadnienia i problemy związane z organizacją rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą. Wskazano, że elementy kształtujące organizację rachunkowości czynią z niej użyteczne źródło informacji do podejmowania przez kierownictwo wielu decyzji ekonomicznych, związanych np. z procesem zarządzania podmiotem w konkurencyjnym otoczeniu, podjęciem i prowadzeniem transakcji gospodarczych, powiązaniem kapitałowymi, z rozliczeniami z instytucjami publicznoprawnymi, z kontrahentami, utrzymaniem kondycji finansowej, kontynuacją działalności, rozwojem jednostki w przyszłości.

Słowa kluczowe: rachunkowość, organizacja, zarządzanie.

1. Wstęp

Jednostki gospodarcze funkcjonujące w konkurencyjnym otoczeniu, chcąc sprostać ich wymaganiom i osiągać wyznaczone cele, muszą dysponować odpowiednimi informacjami zasilającymi procesy podejmowania decyzji. W procesie zarządzania dużą rolę odgrywają informacje ekonomiczne dotyczące kształtowania wyniku prowadzonej działalności. Mogą być one pozyskiwane m.in. z systemu rachunkowości. Zaznaczyć przy tym należy, że skuteczność podjętych decyzji będzie zależeć od jakości informacji uzyskiwanych przez kierownictwo, a w szczególności od jej kompletności, aktualności, istotności i dokładności. Za kryterium przydatności informacji o wynikach przyjmuje się stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych osób podejmujących decyzje. W jednostkach gospodarczych potrzeby te są bardzo zróżnicowane, zależą bowiem od specyficznych cech poszczególnych obszarów decyzyjnych mających podstawy w charakterze prowadzonej działalności – prawnych związanych z rodzajem prowadzonej działalności oraz organizacyjnych odzwierciedlających wewnętrzne i zewnętrzne powiązania. Potrzeby informacyjne kierownictwa związane z procesem podejmowania decyzji można więc podzielić na dwie grupy, tj. wynikające z wewnętrznych potrzeb jednostek gospodarczych, określonych stopniem i możliwościami korzystania z informacji, oraz wynikający z przepisów

prawnych obowiązków informowania użytkowników informacji wewnętrznych i zewnętrznych o rezultatach działalności.

W niniejszym artykule podjęto próbę oceny organizacji rachunkowości pod względem stopnia zaspokojenia potrzeb informacyjnych zgłaszanych przez zarządzających jednostką gospodarczą.

2. Proces zarządzania i jego potrzeby informacyjne

Biorąc pod uwagę rolę, jaką odgrywa proces zarządzania w podmiocie funkcjonującym w warunkach konkurencyjnego otoczenia (krajowego i międzynarodowego), przez zarządzanie rozumieć należy „ciąg następujących po sobie, często wzajemnie uzależnionych działań” [Trzcieniecki 1979, s. 58], których zadaniem jest „ustalenie celów (ukierunkowanie) i spowodowanie działań prowadzących do realizacji tych celów” [Listwan 1991, s. 16].

W tak rozumianym działaniu, jakim jest zarządzanie, wyróżnia się szereg ściśle z sobą powiązanych funkcji [Stoner, Walken 1994, s. 33–34; Zieleniewski 1981, s. 398; Griffin 1996, s. 37–38]:

- a) planowanie, polegające na wyznaczaniu celu/ów i zadań oraz określaniu środków i sposobów ich realizacji,
- b) organizowanie, tj. kształtowanie struktur,
- c) koordynowanie, obejmujące dostosowanie poszczególnych części składowych do realizacji celu/ów w sposób najbardziej efektywny,
- d) motywowanie (pobudzanie do działania), polegające na zapewnieniu motywacji, stosowaniu bodźców dla optymalnego wykonania zadań,
- e) kontrola, związana ze sprawdzeniem działania i umożliwiająca wyciągnięcie wniosków.

W zaprezentowanym pojęciu zarządzania podstawową częścią jego funkcji stanowi proces decyzyjny, czyli proces, którego wynikiem jest „...akt wyboru celu lub sposobu działania, tj. decyzja”. W procesie decyzyjnym wyróżnić można następujące etapy [Nowak 1994, s. 35–36]:

- sformułowanie problemu i określenie celu decyzji,
- zgromadzenie informacji niezbędnych do podjęcia decyzji,
- rozpoznanie możliwych wariantów decyzji,
- wybór optymalnego wariantu decyzji,
- sformułowanie decyzji,
- wprowadzenie decyzji w życie,
- kontrola wykonania decyzji.

Jak widać z zaprezentowanych czynności, proces decyzyjny można podzielić na dwa główne podprocesy, których wynikiem jest:

- a) wybór celu działania,
- b) wybór wariantu realizacji celu.

Zasadne jest zwrócenie uwagi, że w działalności jednostek gospodarczych nie powinno chodzić o dowolne działanie realizujące wybrany cel, lecz o działanie racjonalne ekonomicznie. Pozwala ono bowiem wybrać wariant optymalny z punktu widzenia wybranego kryterium, którym powinna być zawsze efektywność ekonomiczna.

W procesie zarządzania jednostką gospodarczą ważną rolę odgrywa system informacyjny, u którego podstaw leży pojęcie informacji ekonomicznej – jej proces tworzenia, przekazywania i wykorzystywania. Przy czym należy zaznaczyć, że jakość systemu informacyjnego decyduje o jakości procesu zarządzania. Biorąc pod uwagę cel, jakim jest dostarczanie informacji zarządzającym do podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych, system informacyjny można określić jako wielopoziomową strukturę, która pozwala użytkownikowi tego systemu na transformowanie określonych informacji wejścia na pożądane informacje wyjścia za pomocą odpowiednich procedur i modeli [Kisielnicki, Sroka 2001, s. 19]. W wyniku uzyskania tych informacji podejmowane są określone decyzje.

Potrzeby informacyjne kierownictwa związane z procesem podejmowania decyzji można podzielić na dwie grupy:

- wynikające z wewnętrznych potrzeb podmiotów, określonych stopniem i możliwościami korzystania z informacji dotyczących kształtowania poziomu kosztów, osiągania przychodów, ustalania wyniku prowadzonej działalności gospodarczej,
- wynikające z uwarunkowań prawnych związanych z obowiązkiem informowania użytkowników zewnętrznych, takich jak instytucje podatkowe i ubezpieczeniowe, kredytodawcy i pożyczkodawcy, organa administracji państwowej i samorządowej, inwestorzy, dostawcy i inni wierzyciele, klienci, społeczność lokalna.

Analizując potrzeby informacyjne zarządzających, należy zauważyć, że pierwsza grupa potrzeb informacyjnych związana jest głównie z realizacją podstawowego celu, jakim jest osiągnięcie dodatniego wyniku działalności. Natomiast odbiorcy zewnętrzni informacji przez pryzmat wyniku są zainteresowani realizacją swoich zamierzeń, dość zróżnicowanych.

Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi MSSF [Międzynarodowe... 2004, s. 57-58] instytucje podatkowe są zainteresowane wynikiem jednostki gospodarczej jako źródłem dochodów budżetowych. Kredytodawcy i pożyczkodawcy interesują się zdolnością płatniczą jednostki, warunkującą realność spłaty zobowiązań, i wypłacalnością wpływającą na ocenę ryzyka kredytowego oraz perspektywami rozwoju jednostki w przyszłości. Inwestorzy koncentrują uwagę na wyniku do oceny rentowności, stopy zwrotu kapitału, stopnia ryzyka działalności prowadzonej przez jednostkę, sytuacji finansowej jednostki. Dostawcy i inni wierzyciele przez pryzmat wyniku są zainteresowani sytuacją finansową jednostki, głównie zdolnością płatniczą, terminowością uzyskania należnych im kwot. Społeczność lokalna natomiast zainte-

resowana jest informacjami o wyniku finansowym z punktu widzenia efektywności gospodarowania, partycypacji w realizacji przedsięwzięć regionalnych.

Ponadto zgodnie z obowiązującymi przepisami instytucje ubezpieczeniowe interesują się podstawą naliczania i wysokością odprowadzania przez podmioty składek ubezpieczeniowych

Tak zdefiniowane potrzeby informacyjne zarządzających mogą być zaspokojone przez informacje generowane w systemie rachunkowości. Rachunkowość we współczesnym przedsiębiorstwie jest przede wszystkim systemem informacyjnym, w którym zasadniczą rolę odgrywa informacja ekonomiczna (w szerszym kontekście) lub informacja finansowa (w węższym kontekście) oraz którego podstawowym przeznaczeniem jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników (zarówno spoza organizacji, jak i wewnątrz niej) [Turyna 2006, s. 63].

3. Elementy organizacji rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą

W literaturze ekonomicznej istotę organizacji rachunkowości można rozpatrywać zarówno w szerszym, jak i w węższym zakresie. W szerszym znaczeniu stanowi ona 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 oraz przy racjonalnym zaangażowaniu środków i nakładów pracy [Kiziukiewicz 2002, s. 10].

W węższym aspekcie natomiast organizację rachunkowości można rozpatrywać przez pryzmat organizacji służb finansowo-księgowych. Obejmuje ona zasady określające miejsce tych służb w strukturze organizacyjnej podmiotu, strukturę wewnętrzną służb finansowo-księgowych, podział kompetencji i obowiązków pomiędzy pracowników służb finansowo-księgowych [Nowak (red.) 1996, s. 139].

Biorąc pod uwagę cel, jakim jest dostarczanie wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych zarządzającym do podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych, i to na wszystkich jego szczeblach (strategicznym, taktycznym i operacyjnym), organizację rachunkowości należy rozpatrywać w szerszym zakresie. Przyjęte do stosowania rozwiązania powinny uwzględniać specyfikę prowadzonej działalności, a zwłaszcza specyficzne cechy poszczególnych obszarów decyzyjnych, np. takich jak techniczno-technologiczne, mające podstawy w charakterze prowadzonej działalności, prawne związane z rodzajem prowadzonej działalności, organizacyjne odzwierciedlające wewnętrzne i zewnętrzne powiązania oraz skalę działalności. A zatem na zakres organizacji rachunkowości składa się [Kiziukiewicz 2002, s. 11-12]:

- a) organizacja procesu informacyjnego w systemie rachunkowości,
- b) organizacja działu rachunkowości.

Na organizację procesu informacyjnego mają wpływ elementy:

- dokumentacja księgową (rodzaje dokumentów, ich wystawianie, kontrola, obieg, przechowywanie),
- ewidencja księgową (plan kont, forma i technika rachunkowości),
- inwentaryzacja i kontrola wewnętrzna,
- sprawozdawczość (rodzaje, zasady sporządzania, badanie, zatwierdzanie).

Natomiast organizacja działu rachunkowości obejmuje:

- lokalizację działu rachunkowości w strukturze jednostki gospodarczej,
- wewnętrzną strukturę rachunkowości,
- podział pracy w dziale rachunkowości,
- wyposażenie techniczne tego działu,
- dobór i przygotowanie personelu.

Rozpatrując istotę i zakres organizacji rachunkowości, zasadne jest zwrócenie szczególnej uwagi na fakt stosowania i przestrzegania w organizacji rachunkowości obligatoryjnych zasad ogólnej teorii organizacji wynikającej z ustawy o rachunkowości, która jest nadrzędnym aktem prawnym regulującym wiele kluczowych zagadnień. Ustawa o rachunkowości z jednej strony zawiera regulacje w zakresie budowy, organizacji i funkcjonowania rachunkowości, z drugiej natomiast stwarza możliwość wyboru rozwiązań alternatywnych i pozostawia podmiotom swobodę działania w ramach polityki rachunkowości. Przyjęte przez jednostkę nadrzędne zasady rachunkowości w szczególności dotyczą [Ustawa... 1994, art. 10 ust. 1]:

1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;

2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,

3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:

a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,

b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych, z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,

c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;

4) systemu służącego do ochrony danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonywanych w nich zapisów.

Jednostki gospodarcze w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości, a w przypadku ich braku – MSR/MSSF [Ustawa... 1994, art. 10 ust. 3]. Wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania w zakresie polityki rachunkowości dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniają wymaganą jakość sprawozdań finansowych [Ustawa... 1994, art. 3 ust. 1 pkt 11]. Nie wymaga chyba uzasadnienia fakt, że sprawozdania stanowią cenne źródło informacji dla zarządzających w zakresie np. analizy i oceny sytuacji majątkowo-finansowej, umożliwiają sprawowanie skutecznej kontroli prawidłowości ewidencji zdarzeń gospodarczych w związku z prowadzoną przez jednostkę działalnością. Informacje dotyczące rezultatów (wyników) prowadzonej działalności są także przydatne w procesie planowania. Ponadto uzyskane informacje są przydatne kierownictwu do podejmowania wielu decyzji ekonomicznych, związanych np. z podjęciem i prowadzeniem transakcji handlowych, powiązaniemi kapitałowymi, z prowadzeniem rozliczeń z instytucjami publiczno-prawnymi, z kontrahentami, utrzymaniem kondycji finansowej, kontynuacją działalności, rozwojem jednostki w przyszłości.

Biorąc pod uwagę potrzeby informacyjne zgłaszane przez zarządzających oraz dopuszczone ustawą możliwości wyboru rozwiązań alternatywnych i swobodę działania w ramach polityki rachunkowości, można przyjąć określone szczegółowe zasady rachunkowości (stanowiące podstawę uszczegółowienia systemu informacyjnego) w wewnętrznej dodatkowej dokumentacji, regulaminach i instrukcjach, takich jak np. instrukcja obiegu dowodów księgowych, instrukcja inwentaryzacyjna, kontroli wewnętrznej, regulamin organizacyjny i plan pracy działu rachunkowości.

Przykładowo, zakładowy plan kont powinien zawierać przyjęte przez jednostkę zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych – księgi głównej oraz ksiąg pomocniczych. Z jednej strony ustawa narzuca grupy rodzajowe zasobów, dla których prowadzi się konta ksiąg pomocniczych [Ustawa... 1994, art. 17 ust. 1], z drugiej zaś swoboda w kształtowaniu układów kont i jego elastyczność umożliwiają efektywne ich dostosowanie do podzielności pionowej i poziomej [Misińska 1996, s. 149]. Zasady podzielności stwarzają podstawę do tworzenia dużej liczby kont z punktu widzenia różnych kryteriów, co umożliwi zarządzającym uzyskanie szerokich informacji dotyczących np.:

a) stanu i wartości środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,

b) rozrachunków z kontrahentami (np. krajowymi, zagranicznymi) – stanu niespłaconych należności według klientów (możliwości podjęcia działań windykacyjnych), nieuregulowanych zobowiązań wobec poszczególnych wierzycieli,

c) rozrachunków z pracownikami, a w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji z całego okresu zatrudnienia, np. z podziałem na pracowników zatrudnionych na umowę o pracę, umowy cywilno-prawne (umowa-zlecenie, umowa o dzieło),

d) operacji sprzedaży (osiągniętych przychodów) w przekrojach obszarów/regionów sprzedaży, grup klientów, asortymentów produktów, innych produktów w zależności od potrzeb,

e) operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczególnością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych), możliwość zastosowania konta „Rozliczenie zakupu”,

f) kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów – należy uszczegółowić informacje o kosztach grupowanych w zespole „Koszty według rodzajów oraz ich rozliczenie” oraz w zespole „Koszty według typów działalności oraz ich rozliczenie”, ponieważ stanowią one element kształtujący wynik prowadzonej działalności,

g) operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.

W procesie podejmowania decyzji szczególną rolę odgrywają informacje o kosztach, wpływają bowiem na poziom wyniku prowadzonej działalności, a zatem stanowią one przedmiot dużego zainteresowania ze strony zarządzających.

W zakładowym planie kont w zespole „Koszty według rodzajów oraz ich rozliczenie” zgrupowane są koszty rodzajowe (amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe) zgodnie z wariantem porównawczego rachunku zysków i strat, stanowiącym załącznik do ustawy o rachunkowości. Korzystając z podzielności kont, można dokonać szczegółowej rozbudowy wymienionych pozycji kosztowych z uwzględnieniem specyfiki i struktury organizacyjnej oraz dostosowując je do potrzeb decyzyjnych kierownictwa. Przykładowo, jeżeli dany rodzaj kosztów stanowi decydującą część kosztu bezpośredniego, a jego uwzględnienie ułatwi przeprowadzenie procedur kalkulacyjnych, wskazane jest dokonywanie podziału określonego rodzaju kosztów na bardziej szczegółowe elementy. Innym przykładem może być uszczegółowienie kosztów, które stanowią duży udział w całkowitych kosztach jednostki, a wchodzi kompleksowo do kosztu obejmującego zróżnicowane pozycje rodzajowe kosztów. Pozwala to na zwiększenie odpowiedzialności za wysokość ponoszonych.

Natomiast w zespole „Koszty według typów działalności oraz ich rozliczenie” koszty są grupowane w dwóch przekrojach ewidencyjnych, tj. według miejsc powstania oraz według nośników kosztów. Takie rozliczanie i grupowanie kosztów umożliwi uzyskanie informacji o miejscu powstawania kosztów i ich wysokości przypadającej na produkt.

Na potrzeby zarządzania można wprowadzić dodatkową ewidencję i na kontach kosztów wydziałowych wprowadzić podział na koszty stałe i zmienne. Usprawni to proces kontroli poziomu poniesienia kosztów.

Zaproponowane przykłady uszczegółowienia procesu ewidencji stwarzają możliwość tworzenia wieloprzekrojowych informacji na potrzeby kontroli i planowania.

Korzystając z dopuszczonych ustawą możliwości wyboru rozwiązań alternatywnych swobody działania w ramach polityki rachunkowości, można przyjąć w dodatkowej dokumentacji szczegółowe zasady rozliczania kosztów działalności pomocniczej, sposoby rozliczania kosztów wydziałowych i kosztów ogólnego zarządu (klucze rozliczeniowe), a także przyjąć metody kalkulacji w celu ustalania kosztów wytworzenia produktów.

Także w dodatkowej dokumentacji można przyjąć zasady ustalania przychodów z niezakończonych, długotrwałych umów o usługi [Ustawa... 1994, art. 34a], rozliczania kosztów wytworzenia niezakończonych, długotrwałych umów o usługi [Ustawa... 1994, art. 34c], jak również progu istotności udziału przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego [Ustawa... 2004, art. 34d]. Ponadto można w tej dokumentacji ująć zasady wykazywania w bilansie rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego [Ustawa... 1994, art. 37 ust. 7].

W instrukcji obiegu dowodów księgowych powinny zostać uregulowane szczegółowe zasady sporządzania dowodów, w tym np. określenie dowodu zastępczego [Ustawa... 1994, art. 20], dowodu, który będzie podstawą do dokonania zapisu w księgach rachunkowych [Ustawa... 1994, art. 22 ust. 4], obiegu dowodów przez wszystkie komórki w strukturze organizacyjnej, kontroli dowodów pod względem formalno-rachunkowym (czy dokument odpowiada stawianym mu wymogom formalnym, czy dowód jest wolny od błędów rachunkowych) i merytorycznym (zasadność wystąpienia zdarzenia gospodarczego) oraz archiwizowania dowodów księgowych. Instrukcja dostarcza informacji zarządzającym do analizy i kontroli działalności gospodarczej z punktu widzenia celowości i rzetelności dokonywania operacji gospodarczych, a także stanowi podstawę do dochodzenia praw i do udowodnienia dopełnienia obowiązków.

Regulamin inwentaryzacji zawiera informacje dotyczące zakresu, metod, terminów częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji oraz dokumentacji i sposobów postępowania wyjaśniającego w sprawie ujawnionych niedoborów, szkód i nadwyżek w zasobach majątkowych [Ustawa... 1994, rozdz. 3 i 8]. Inwentaryzacja jako jedna z form kontroli wewnętrznej ma na celu ustalenie rzeczywistego stanu zasobów majątku i źródeł ich finansowania (drogą spisów z natury, pisemnych uzgodnień salda, porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi), porównanie danych rzeczywistych wynikających z przeprowadzonej inwentaryzacji ze stanem zaewidencjonowanym w księgach rachunkowych, a także ustalenie i rozliczenie ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych, zapewnienie właściwej ochrony zasobów jednostki i rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie, ocenę wartości użytkowej, przydatności i realności posiadanych zasobów majątku.

Regulamin kontroli wewnętrznej ujmuje organizację, zakres i obowiązki kontroli oraz rozwiązania obowiązujące w danej jednostce z uwzględnieniem potrzeb specyfiki przedmiotu prowadzonej działalności. Czynności kontrolne powinny być prowadzone według kryteriów: celowości, rzetelności, legalności i gospodarności. Powinna ona dotyczyć merytorycznej oceny efektywności gospodarowania.

Kontrola jako instrument skutecznego zarządzania jednostką musi się koncentrować na osiąganiu przez jednostkę założonych celów, zarówno tych krótko-, jak i długookresowych. W zarządzaniu jednostką gospodarczą szczególne znaczenie ma kontrola operatywna. Umożliwia ona bowiem menedżerom skutecznie oddziaływanie na zdarzenia gospodarcze powodujące powstawanie kosztów oraz osiągnięcie przychodów w prowadzonej działalności w krótkim okresie. Przy czym uzyskane wyniki kontroli są kierowane do odbiorców na różnych szczeblach zarządzania. W szczególności są to kierownicy niższych i średnich szczebli zarządzania, którzy realizują procesy gospodarcze. Natomiast zarządzający na szczeblu strategicznym otrzymują wyniki okresowej kontroli dotyczącej syntetycznych rezultatów działalności gospodarczej jednostki. Tak więc kontrola musi sprzyjać realizacji funkcji zarządzania nastawionej na osiągnięcie założonych celów.

Regulamin organizacyjny i plan pracy działu rachunkowości, z których można otrzymać informacje o podziale czynności i odpowiedzialności poszczególnych komórek w strukturze organizacyjnej jednostki (w tym służb finansowo-księgowych), mają istotny wpływ na proces organizacji działu rachunkowości.

Bardzo ważnym elementem organizacji rachunkowości jest kwestia techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zastosowanie komputerów w rachunkowości w dość istotny sposób przyczynia się do usprawnienia procesu zarządzania. Wykorzystanie programów finansowo-księgowych, a w szczególności automatyzacja czynności księgowych, duża szybkość przetwarzania danych, dokładność i bezbłądność uzyskiwanych wyników, dowolna szczegółowość i wieloprzekrojowość uzyskiwanych informacji, z możliwością kierowania ich do różnych użytkowników, sprawia, że zarządzający mogą na bieżąco podejmować racjonalne decyzje ekonomiczne.

W podsumowaniu rozważań o organizacji rachunkowości w systemie informacyjnym zarządzania należy stwierdzić, że stanowi ona ważne źródło informacji o sytuacji majątkowej i finansowej, wynikach prowadzonej działalności oraz dostarcza użytecznych informacji do podejmowania przez kierownictwo wielu decyzji gospodarczych. Informacje te ułatwiają również zarządzającym realizację procesu planowania i kontroli, optymalizacji przychodów, kalkulacji cen, podjęcia i realizacji kontraktu handlowego.

4. Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonych rozważań o organizacji rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą należy stwierdzić, że stanowi ona ważne źródło informacji o sytuacji majątkowej i finansowej, rezultatach prowadzonej działalności

oraz dostarcza użytecznych informacji do podejmowania przez kierownictwo wielu decyzji gospodarczych. Przykładowo można wymienić decyzje związane z ustalaniem wyniku działalności, kalkulacją cen, z podjęciem i prowadzeniem transakcji handlowych, powiązaniem kapitałowymi, dotyczące rozliczeń z instytucjami publicznoprawnymi, z kontrahentami, utrzymaniem kondycji finansowej, kontynuacją działalności, rozwojem jednostki w przyszłości. Ponadto informacje dostarczane przez rachunkowość ułatwiają zarządzającym realizację procesu planowania i kontroli.

Biorąc pod uwagę dopuszczone ustawą możliwości wyboru rozwiązań alternatywnych i swobodę działania w ramach polityki rachunkowości, można przyjąć określone szczegółowe zasady rachunkowości (stanowiące podstawę uszczegółowienia systemu informacyjnego) w wewnętrznej dodatkowej dokumentacji, regulaminach i instrukcjach, takich jak np. instrukcja obiegu dowodów księgowych, instrukcja inwentaryzacyjna, kontroli wewnętrznej, regulamin organizacyjny i plan pracy działu rachunkowości. Pozwoli to zaspokoić potrzeby informacyjne zarządzających.

Literatura

- Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996.
- Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2002.
- Kisielnicki J., Sroka H., *Systemy informacyjne biznesu*, Placet, Warszawa 2001.
- Listwan T., *Organizacja i zarządzanie kadrami w przedsiębiorstwach przemysłowych*, [w:] D. Sołtys (red.), *Przesłanki metodyczne realizacji funkcji rachunku kosztów w warunkach produkcji aparaturowej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 557, Wyd. AE, Wrocław 1991.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, International Accounting Standards Board, London 2004.
- Misińska D., *Podział konta pionowy, Podział konta poziomy*, [w:] E. Nowak (red.), *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa 1996.
- Nowak E., *Decyzyjne rachunki kosztów*, PWN, Warszawa 1994.
- Nowak E. (red.), *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa 1996.
- Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, t. I, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Stoner J.A.F., Wankel Ch., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1994.
- Trzcieniecki J., *Projektowanie systemów zarządzania*, PWN, Warszawa 1979, [w:] D. Sołtys (red.), *Przesłanki metodyczne realizacji funkcji rachunku kosztów w warunkach produkcji aparaturowej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 557, Wyd. AE, Wrocław 1991.
- Turyňa J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, PWN, Warszawa 1981.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU z 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.

ACCOUNTING ORGANIZATION IN THE MANAGEMENT OF ECONOMIC ENTITY

Summary: The article discusses issues and problems related to the accounting organization in the management of economic entity. It was alleged that the elements forming the accounting organization make it a useful management source of information to make many economic decisions associated with, for example, the management process of the economic operator in a competitive environment, taking and carrying business transactions, capital ties, the settlement of public-law institutions, customers, maintaining the financial situation or development of the individual in the future.

Keywords: accounting, organization, management.