

Anna Chojnacka-Komorowska, Krzysztof Nowosielski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mails: anna.chojnacka-komorowska@ue.wroc.pl; krzysztof.nowosielski@ue.wroc.pl

DETERMINANTY SPRAWNOŚCI PROCESU EWIDENCJI KSIĘGOWEJ W BIURZE RACHUNKOWYM

DETERMINANTS OF ACCOUNTING RECORDS PROCESS PERFORMANCE IN AN ACCOUNTING OFFICE

DOI: 10.15611/pn.2017.471.09

JEL Classification: M41

Streszczenie: Głównym celem opracowania jest prezentacja wyników badań dotyczących determinant sprawności procesu ewidencji księgowej realizowanego w biurze rachunkowym. Sprawność jest rozumiana jako immanentna cecha procesu, która w sposób syntetyczny informuje o jego zdolności do realizacji przypisanych mu funkcji. Podjęte badania zostały przeprowadzone z zastosowaniem metody *case study* wspomaganą analizą dokumentacji pochodzącej z badanej jednostki gospodarczej oraz techniką wywiadu i obserwacji. W toku badań zidentyfikowano kluczowe czynniki sprawności badanego procesu. Dwa najważniejsze to: jakość dokumentów księgowych dostarczanych przez klientów biura, stanowiących wejście procesu, oraz jakość kadry będącej aktywnym uczestnikiem procesu, mierzona poziomem doświadczenia i kwalifikacji zawodowych pracowników. W podsumowaniu wskazano na możliwe kierunki dalszych badań ilościowych o charakterze eksplanacyjnym.

Słowa kluczowe: proces księgowy, sprawność procesu, determinanty sprawności.

Summary: The paper presents the main findings of the research conducted on the accounting records process implemented in an accounting office. The main objective of this research was to identify factors influencing the process performance, understood as an inherent feature of the process, which gives an overview of its ability to perform assigned functions. The undertaken research has been carried out using the method of case study aided with the analysis of documents originating from the researched entity, interview and observation techniques. As a result, the key factors of process performance were identified, including two most important: the quality of accounting documents supplied by the accounting office clients and the quality of accounting staff (being an active participant of the process), measured using the level of experience and professional qualifications. In a summary, possible directions for further quantitative research of an explanatory nature were pointed out.

Keywords: accounting process, process performance, determinants of process performance.

1. Wstęp

System rachunkowości odgrywa ważną rolę w każdym przedsiębiorstwie i jest uznawany za jedno z najbardziej wiarygodnych źródeł informacji o aktywności gospodarczej jednostki. Podstawowym aktem prawnym określającym zasady prowadzenia rachunkowości w krajowych podmiotach gospodarczych jest Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591). Równoległe do ustawy kwestie rachunkowości regulują także Krajowe i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (odpowiednio KSR i MSR).

Prowadzenie rachunkowości może odbywać się w ramach zasobów osobowo-rzeczowych danej jednostki bądź może zostać powierzone podmiotom profesjonalnie świadczącym tego typu usługi, takim jak na przykład kancelarie podatkowe, centra usług finansowych czy biura rachunkowe. Te ostatnie stanowią główny obiekt badań prezentowanych w niniejszym opracowaniu.

Obecnie coraz więcej podmiotów gospodarczych, szczególnie z sektora MŚP, zleca realizację rachunkowości biurach rachunkowym. Pozwala to przedsiębiorcom ograniczyć koszty pracy, w tym koszty związane z pozyskaniem, utrzymaniem i doskonaleniem pracowników księgowości. Pozwala także zredukować nakłady związane z wyposażeniem stanowiska pracy w odpowiedni sprzęt biurowy i specjalistyczne oprogramowanie komputerowe. Dodatkowym argumentem przemawiającym za outsourcingiem procesów księgowych jest możliwość ograniczenia ryzyka związanego z potencjalnymi błędami, które mogą powstać podczas prowadzenia rachunkowości we własnym zakresie. Należy jednak zauważyć, że korzystanie z usług biura nie zwalnia przedsiębiorcy z odpowiedzialności podatkowej¹.

Działalność biura rachunkowego, podobnie jak każdego innego podmiotu gospodarczego, musi być ekonomicznie uzasadniona. Kluczowym parametrem wpływającym na wyniki finansowe biura jest liczba księgowanych dokumentów, która w oczywisty sposób zależy od liczby i wielkości obsługiwanych podmiotów, ale także od potencjału kadrowego biura i sprawności procesów księgowych.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie wyników badań dotyczących czynników oddziałujących na sprawność procesu ewidencji dokumentów księgowych (dalej zwanego procesem ewidencji księgowej), realizowanego w biurze rachunkowym. Autorzy niniejszego opracowania dostrzegają niedobór badań empirycznych oraz opracowań naukowych poruszających to zagadnienie, co jest szczególnie ważne w kontekście dynamicznego rozwoju rynku usług księgowych w Polsce. Dostępne opracowania naukowe prezentują przede wszystkim perspektywę klienta biura

¹ M. Matejun w swoich badaniach przeprowadzonych na 110 podmiotach funkcjonujących w regionie łódzkim wykazuje, że outsourcing procesów księgowych pozytywnie wpływa zarówno na wyniki finansowe przedsiębiorcy (np. poprzez optymalizację podatkową), jak i na jakość zarządzania (np. poprzez zmniejszenie uciążliwości kontroli podatkowej czy uporządkowanie procedur ewidencyjnych) [Matejun 2008, s. 155–156].

rachunkowego. Na przykład M. Matejun w drodze badań empirycznych przybliżył zagadnienie korzyści (oczekiwanych i nieoczekiwanych), jakie dla przedsiębiorcy niesie wydzielenie procesów księgowych na zewnątrz (por. [Matejun 2006; Matejun 2008]). Z kolei A. Jużwicka i A. Zakrzewska-Bielawska wskazują przyczyny podejmowania przez przedsiębiorców decyzji o zleceniu prowadzenia rachunkowości zewnętrznym podmiotom [Jużwicka, Zakrzewska-Bielawska 2014, s. 34].

Struktura artykułu jest następująca. W punkcie drugim przybliżono istotę sprawności procesu ewidencji księgowej z perspektywy biura rachunkowego. Następnie przedstawiono cel podjętych badań, obiekt i przedmiot badań oraz metodę, techniki i procedurę badawczą. W dalszej części opracowania scharakteryzowano proces ewidencji księgowej realizowany w badanym biurze rachunkowym oraz przybliżono wyniki badań dotyczących identyfikacji czynników oddziałujących na sprawność tego procesu. Wnioski końcowe oraz propozycje dalszych badań zawarto w zakończeniu.

2. Istota sprawności procesu ewidencji księgowej

W każdym podmiocie gospodarczym można wyodrębnić przynajmniej kilka procesów, które stanowią dla niego najważniejsze źródło przychodów, a ich sprawna realizacja ma istotny wpływ na osiąganе wyniki. W koncepcji łańcucha wartości autorstwa M.E. Portera procesy te określane są jako główne (*primary processes*) ze względu na bezpośrednie przełożenie na wartość generowaną dla klienta pod postacią produktu lub usługi [Porter 1985, s. 36–41]. W biurach rachunkowych do grupy takich procesów zaliczyć można przede wszystkim:

- Procesy ewidencji księgowej polegające na rejestracji operacji gospodarczych na podstawie dokumentów (dowodów księgowych) dostarczanych przez klientów biura. Procesy te dotyczą zarówno tych klientów, którzy są zobligowani przepisami prawa bilansowego do prowadzenia ksiąg rachunkowych (tzw. pełnej księgowości), jak i tych, których dotyczą zasady tzw. uproszczonej księgowości i dla których prowadzi się takie formy rejestracji zdarzeń gospodarczych, jak na przykład księga przychodów i rozchodów.
- Procesy generowania sprawozdań i deklaracji do urzędów skarbowych czy Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.
- Procesy gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych oraz innej dokumentacji przewidzianej ustawą o rachunkowości.
- Procesy obsługi kadrowo-płacowej obejmujące między innymi takie działania, jak sporządzanie list płac, umów cywilno-prawnych.

Na tym nie kończy się lista procesów realizowanych w biurach rachunkowych. Wiele podmiotów funkcjonujących na rynku usług księgowych prowadzi działalność w zakresie szkoleń oraz doradztwa gospodarczego i podatkowego dla już działających podmiotów, a także wsparcia nowo powstających jednostek gospodarczych w zakresie wyboru formy organizacyjno-prawnej i rejestracji działalności.

Głównym obiektem badań prezentowanych w niniejszym artykule są procesy ewidencji księgowej prowadzone w ramach komercyjnych usług biura rachunkowego dla podmiotów zobligowanych przepisami prawa bilansowego (Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591) do prowadzenia ksiąg rachunkowych (prowadzenia tzw. pełnej księgowości). Autorzy skoncentrowali swoją uwagę na aspektach sprawnościowych tych procesów.

Sprawność jest pojęciem powszechnie stosowanym w mowie potocznej i jako takie nie budzi szczególnych kontrowersji ani niezrozumienia. Inaczej jest w przypadku naukowych zastosowań tego pojęcia, szczególnie w obszarze nauk o zarządzaniu i w odniesieniu do procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Warto zauważyć, że mimo nieustającej dyskusji naukowej dotyczącej istoty sprawności udowadniającej niejednoznaczność tego pojęcia, jest ono szeroko stosowane w przedmiotowej literaturze.

Autorzy zdają sobie sprawę z istnienia wielu różnych definicji i podejść do pojęcia sprawności procesu. Jednocześnie dostrzegają brak możliwości podjęcia szerszej dyskusji naukowej na ten temat w obrębie niniejszego artykułu, co wynika z przyjętych ograniczeń objętości tego opracowania. Dlatego na potrzeby realizacji postawionego w artykule celu przyjęto, że **sprawność procesu ewidencyjnego rozumiana jest jako jego immanentna cecha, w sposób syntetyczny informująca o zdolności procesu do realizacji przypisanych mu funkcji** (proces dobrze spełnia swoją rolę poprzez realizację nadanych funkcji)². Według C. Znamierowskiego pojęcie „sprawność” możemy zastosować do wykonywanej czynności, której wynik osiągamy małym wysiłkiem, szybko i dokładnie [Znamierowski 1957, s.569]. W rozumieniu ekonomicznym cechy te można zinterpretować za pomocą takich pojęć, jak koszty, czas i jakość, które w niniejszej pracy są rozumiane w następujący sposób:

- **koszt realizacji procesu** – jako wartość zasobów wykorzystanych podczas realizacji procesu, w tym między innymi: wynagrodzenie pracowników księgowości, amortyzacja sprzętu biurowego oraz oprogramowania specjalistycznego służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań, deklaracji i raportów oraz inne koszty związane z realizacją procesu,
- **czas realizacji procesu** – jako różnica między momentem przyjęcia dowodów księgowych od klienta biura do momentu ich skutecznego wprowadzenia do ksiąg rachunkowych, mierzona liczbą roboczogodzin pracy pracowników księgowości,
- **jakość rezultatów procesu** – jako zgodność rezultatów realizowanych działań w ramach każdego etapu procesu, a także końcowych rezultatów procesu, czyli zapisów dokonanych w księgach rachunkowych, z obowiązującymi przepisami prawa oraz ewentualnymi dodatkowymi wymaganiami określonymi przez klienta biura (np. dotyczącymi przekrojów ewidencyjnych kosztów i przychodów).

² Porównaj pojęcie funkcjonalności w [Sobol 2002, s. 214].

Wymienione cechy nie stanowią kompletnej listy miar możliwych do zastosowania przy ocenie sprawności procesu (por. [Zieleniewski 1981 s. 236–240; Kotarbiński 1973, s. 117–127; Kurnal 1970, s. 345–349]). Nie są też proponowane jako pojęcia zamienne dla sprawności, a jedynie stanowią jej przejawy, na wzór walorów praktycznych sprawnego działania wskazywanych przez T. Kotarbińskiego, takich jak skuteczność, ekonomiczność czy korzystność [Kotarbiński 1973].

W kontekście przytoczonych argumentów **proces ewidencji księgowej będzie uznany za sprawny, gdy w możliwie krótkim czasie i przy racjonalnym poziomie zużytych zasobów (wyrażonym wartościowo) osiągnięty zostanie rezultat procesu o odpowiedniej jakości, tzn. że zapis księgowy będzie dokonany zgodnie z literą prawa i standardami rachunkowości, a także z wymaganiami klienta, jeśli nie są one sprzeczne z obowiązującymi przepisami.**

Na każdy proces biznesowy oddziałuje wiele czynników, które powodują, że może on przebiegać mniej lub bardziej sprawnie. Specyfiką procesu ewidencji księgowej realizowanego w biurze rachunkowym jest praca z różnorodnymi dokumentami dostarczonymi przez wielu klientów, które mogą przyjmować różną postać i formę i mieć różną jakość informacji w nich zawartych, a co za tym idzie – mogą w różny sposób i w różnym stopniu oddziaływać na sprawność procesu ewidencyjnego. Dodatkowo sprawność procesu w znacznym stopniu zależy od poziomu usystematyzowania wewnętrznych procedur biura, a także posiadanych przez nie zasobów kadry księgowej i jej jakości mierzonej poziomem doświadczenia i kwalifikacji zawodowych.

3. Metodyka badań własnych

Główny **problem badawczy** sformułowano pod postacią pytania: Co determinuje sprawność procesu ewidencji księgowej w biurze rachunkowym?

Celem badania jest uzyskanie odpowiedzi na postawione pytanie poprzez identyfikację czynników oddziałujących na sprawność procesu ewidencji księgowej realizowanego w biurze rachunkowym.

Przedmiotem badania jest sprawność procesu ewidencyjnego, która w niniejszej pracy jest rozumiana jako jego cecha, w sposób syntetyczny informująca o zdolności procesu do realizacji przypisanych mu funkcji³.

Oczekiwany rezultat badania jest lista czynników wpływających na czas i koszty procesu oraz jakość rezultatów na każdym etapie realizacji procesu.

Badania podjęte przez autorów zostały przeprowadzone z zastosowaniem **metody case study**. Metoda ta pozwala na pogłębioną eksplorację zjawiska uwzględniającą jego kontekst oraz wykorzystującą różne rodzaje danych źródłowych.

Procedura badawcza została opracowana na podstawie rekomendacji R.K. Yin [1984, s. 11] i składa się z czterech kroków:

³ Pojęcia te zostały szerzej omówione we wcześniejszym punkcie.

1. Zaprojektowanie badania.
2. Gromadzenie danych.
3. Analiza zgromadzonych danych.
4. Opracowanie wniosków.

Ad 1. **Zaprojektowanie badania**

Projektując badanie, wskazano na następujące elementy:

- Wybór obiektu badania.
- Określenie okresu objętego badaniem.
- Określenie sposobu gromadzenia i przetwarzania danych.
- Określenie sposobu analizy i prezentacji wyników.

Ad 2. **Gromadzenie danych**

Badaniem zostały objęte procesy realizowane w jednym z wrocławskich biur rachunkowych świadczących usługi księgowe, które działa na rynku od 2002 roku. W badanej jednostce stosuje się komputerowe techniki rejestracji operacji gospodarczych na podstawie dokumentów dostarczanych przez klientów w formie drukowanej i elektronicznej. Dokumenty te dostarczane są do biura w różny sposób: osobiście przez klientów biura, pocztą tradycyjną, pocztą elektroniczną.

Uwagę skoncentrowano na procesie księgowej ewidencji dokumentów dostarczanych przez tych klientów biura, którzy zgodnie z przepisami prawa bilansowego są zobligowani do prowadzenia ksiąg rachunkowych⁴. Dane dotyczące badanego procesu gromadzono na przełomie listopada – grudnia 2016 roku w siedzibie badanej jednostki, wykorzystując technikę:

- badania dokumentów wewnętrznych biura obejmującą przegląd oraz analizę procedur wewnętrznych dotyczących ewidencji dokumentów księgowych,
- wywiadu jawnego, pogłębionego, częściowo ustrukturyzowanego, którego respondentem był kierownik badanego biura rachunkowego,
- obserwacji pracy pracowników realizujących proces ewidencyjny, prowadzonej w sposób:
 - jawny – uczestnicy (księgowi) badania wiedzieli, że biorą udział w badaniu,
 - nieuczestniczący – badacze nie ingerowali w obserwowany proces,
 - częściowo kontrolowany – w badaniu wykorzystano karty obserwacji, w ramach której wydzielono podstawowe elementy badanego procesu, nie wskazano jednak jego szczegółowych cech.

W procesie obserwacji wykorzystano formularz, w którym odnotowywano datę i liczbę godzin obserwacji oraz zanotowano zakłócenia badanego procesu, wstępnie przydzielone do wyodrębnionych obszarów procesu: wejść procesu, zasobów procesu, przebiegu procesu oraz sterowania i kontroli procesu (zob. rys. 1). Zakłócenia są tu rozumiane jako zdarzenia naruszające ustalony bieg procesu i powodujące, że proces nie przebiega prawidłowo, lub negatywnie wpływające na jakość rezultatów

⁴ W badaniu nie brano pod uwagę dokumentów generowanych przez biura na rzecz klienta, takich jak np. polecenia księgowania czy listy płac.

procesu. Łączny czas przeprowadzonych obserwacji wyniósł 25 godzin (5 dni po 5 godzin każdego dnia).

Ad 3. **Analiza zgromadzonych danych**

Notatki tworzone podczas obserwacji zostały usystematyzowane, spostrzeżenia pogrupowane i przypisane do wyodrębnionych obszarów procesu ewidencyjnego. Na tej podstawie dokonano podstawowych obliczeń (łącznie liczby zaobserwowanych zakłóceń, struktury zakłóceń) i wnioskowania. Analiza dokumentów i wywiad z kierownikiem biura stanowiły uzupełnienie danych empirycznych uzyskanych w trakcie obserwacji.

Ad 3. **Opracowanie wniosków**

Wyniki badania zostały przedstawione w formie tabelarycznej, a następnie scharakteryzowane. W kolejnych punktach opracowania syntetycznie przedstawiono przebieg analizowanego procesu oraz wyniki i wnioski z przeprowadzonego badania.

4. **Przebieg procesu ewidencji księgowej w badanym podmiocie**

Proces ewidencji księgowej jest w niniejszej pracy rozumiany jako zbiór działań obejmujący:

- kontrolę dokumentów źródłowych (dowodów księgowych),
- dekretację dowodów księgowych za pomocą techniki komputerowej (systemu finansowo-księgowego),
- zatwierdzanie dekretów.

Schemat przebiegu procesu przedstawiono na rys. 1.

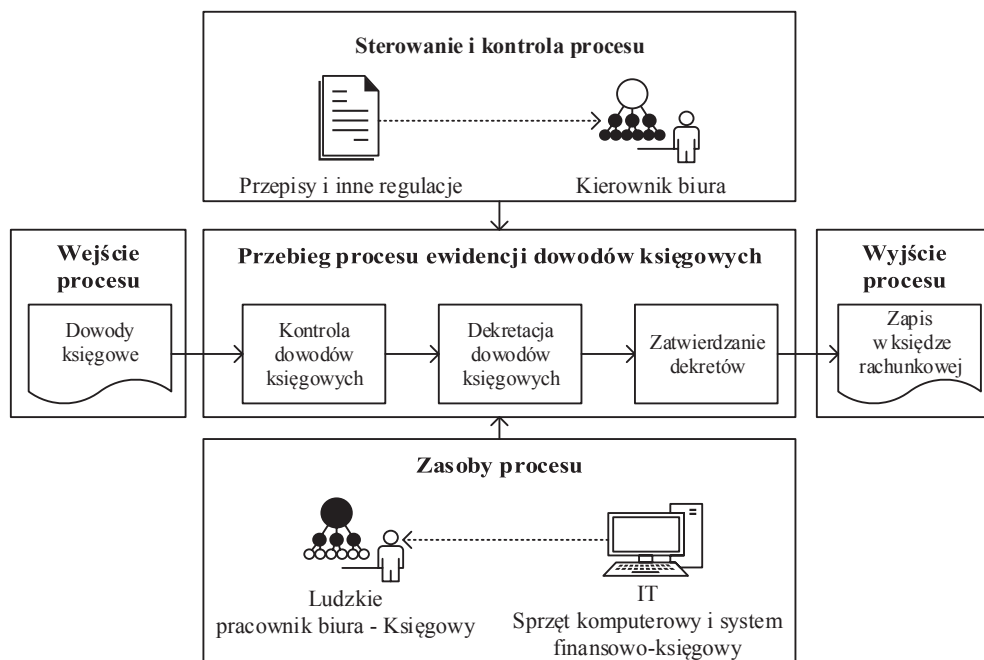
Pierwszym etapem przedstawionego procesu jest **kontrola dokumentów księgowych** dostarczonych przez klienta. Dokumenty te stanowią podstawę dokonania zapisów księgowych i dlatego muszą spełniać szereg wymogów określonych w ustawie o rachunkowości. Przede wszystkim muszą być (art. 21 i art. 22):

- rzetelne, czyli zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych, które dokumentują,
- kompletne, to znaczy muszą zawierać określone informacje, w tym przede wszystkim oznaczenie rodzaju dowodu, stron dokonujących operacji gospodarczych, opisu operacji i jej wartości (może być pominięta, gdy wycena nastąpi w toku procesu rachunkowości), datę dokonania operacji, datę sporządzenia dowodu, jeśli dowód został sporządzony pod inną datą, podpis wystawcy,
- wolne od błędów rachunkowych.

Spełnienie wyżej wymienionych wymogów wpływa na sprawność przebiegu prac związanych z weryfikacją dokumentów przez pracownika księgowości. Na tym etapie następuje szereg działań kontrolnych dotyczących dostarczonych dokumentów, w tym kontrola:

- merytoryczna odpowiadająca na pytanie, czy dane zawarte w dokumencie są zgodne z rzeczywistością,

- formalna odpowiadająca na pytanie, czy dostarczone dokumenty zawierają wszystkie niezbędne elementy wymagane przepisami,
- rachunkowa polegająca na sprawdzeniu poprawności wyników obliczeń zawartych w dokumentach.



Rys. 1. Ujęcie procesowe ewidencji dokumentów księgowych

Źródło: opracowanie własne.

Kolejny etap to **dekretacja dokumentów w systemie finansowo-księgowym**, czyli podanie między innymi następujących informacji: daty dekretacji dokumentu oraz kont, na których dokument ma zostać zaksięgowany. W systemach komputerowych istnieje możliwość identyfikacji każdego użytkownika – sprawcy danego zapisu księgowego, nie ma też potrzeby ręcznej dekretacji dowodów księgowych. Takie rozwiązanie jest stosowane w badanej jednostce.

W ostatnim kroku procesu następuje **zatwierdzenie dekretu księgowego** w systemie finansowo-księgowym, które jest równoznaczne z zaksięgowaniem dokumentu (dokonaniem zapisu w księgach rachunkowych), najpierw w formie tzw. zapisu „na brudno”, który polega na wprowadzeniu księgowanej operacji do specjalnego bufora, następnie „na czysto”, czyli do właściwej księgi. W przypadku badanego podmiotu księgowanie „na czysto” wiąże się z automatycznym procesem renumeracji zapisów, tak aby w księgach rachunkowych numery kolejne zapisów zgadzały się z chronologią rejestrowanych operacji gospodarczych. W zależności od doświadczenia pracownika

księgowości oraz skomplikowania rozwiązań ewidencyjnych sporządzony dekret może wymagać akceptacji osoby nadzorującej proces, tzn. kierownika biura.

5. Czynniki wpływające na sprawność procesu ewidencji – wyniki badania

W wyniku przeprowadzonych badań zidentyfikowano szereg zakłóceń negatywnie oddziałujących na sprawność procesu ewidencji księgowej. Ich przykłady, naniezione na wyodrębnione obszary procesu, zostały przedstawione w tabeli 2. Analiza rodzaju i liczby zidentyfikowanych zakłóceń umożliwiła wskazanie kilku podstawowych czynników wpływających na poprawne funkcjonowanie badanego procesu. Syntetycznie przedstawiono je w tabeli 1, ustalając kolejności czynników według malejącego wpływu na sprawność procesu. Wpływ ten był mierzony liczbą zaobserwowanych zakłóceń.

Tabela 1. Zidentyfikowane czynniki sprawności procesu ewidencji księgowej

Nazwa czynnika determinującego sprawność procesu ewidencyjnego	Liczba zakłóceń	Udział % w procesie
1. Jakość dokumentacji źródłowej.	68	61%
2. Jakość i sprawność działania kadry księgowej.	38	34%
3. Zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad przebiegiem procesu.	2	2%
4. Poziom usystematyzowania procesu.	2	2%
5. Inne czynniki, w tym sprawność funkcjonowania systemu IT.	2	2%
Razem	112	100%

Źródło: opracowanie własne.

Wnioskując po liczbie zaobserwowanych zakłóceń, newralgicznym obszarem procesu z punktu widzenia sprawności jest jego wejście. W badanej jednostce **jakość dowodów księgowych** w największym stopniu oddziaływała na sprawność procesu ewidencyjnego. Wady dokumentów źródłowych w największym stopniu wydłużały czas i zwiększały koszty czynności związanych z ich kontrolą i dekretacją. Pracownicy biura wielokrotnie byli zmuszeni do kontaktu z klientami (zarówno drogą telefoniczną, mailową, jak i w niektórych przypadkach osobiście) celem wyjaśnienia nieprawidłowości w dokumentach lub ich opisie. W niektórych przypadkach niska jakość dokumentów powodowała także błędy w dekretach i generowanych deklaracjach (obniżały jakość rezultatu podejmowanych działań), które po ujawnieniu wymagały korekty.

Drugim, równie ważnym obszarem są zasoby kadrowe procesu. **Jakość pracowników biura** mierzona doświadczeniem i kwalifikacjami zawodowymi istotnie wpływała na czas realizacji procesu, a tym samym na koszt jednostkowy operacji

Tabela 2. Przykładowe zakłócenia przebiegu procesu ewidencji księgowej zaobserwowane w trakcie prowadzenia badań

Obszar procesu	Zidentyfikowane zakłócenia przebiegu procesu	Wyniki liczbowe dotyczące zaobserwowanych zakłóceń			
		liczba zakłóceń	udział % w obszarze procesu	udział % w procesie	
Wejście procesu	Niekompletne dokumenty (np. brak rozliczenia środków z kart kredytowych)	25	37%	22%	
	Dokumenty zawierają błędy (np. błędna identyfikacja wystawcy lub odbiorcy faktury)	22	32%	20%	
	Błędy lub braki w opisie dokumentu (np. brak wskazanego obiektu odniesienia kosztów)	15	22%	13%	
	Dokumenty nie dotyczą prowadzonej działalności gospodarczej (nie mogą być ujęte w kosztach)	4	6%	4%	
	Dokumenty nie dotyczą bieżącego okresu (zostały dostarczone z opóźnieniem)	2	3%	2%	
Razem – Wejście procesu		68	100%	60%	
Zasoby	Ludzkie	Dekretacja wymagała dodatkowych konsultacji u kierownika biura (braki w doświadczeniu i wiedzy pracownika)	24	60%	21%
		Pracownik biura miał problem z obsługą komputera i systemu FK	10	25%	9%
		W dekrecie wskazano niewłaściwe numery kont księgowych	4	10%	4%
	IT	Przeciążenie systemu FK skutkujące wydłużeniem czasu zatwierdzania dekretów	1	3%	1%
		Awaria sprzętu komputerowego	1	3%	1%
Razem – Zasoby		40	100%	36%	
Sterowanie i kontrola procesu	Niedostatki w organizacji pracy (przeciążenie niektórych pracowników przy jednoczesnym niedociążeniu innych)	2	100%	2%	
Przebieg procesu	Niestandardowy dokument księgowy nieujęty w procedurze (przykład)	2	100%	2%	
Razem – Cały procesy		112		100%	

Źródło: opracowanie własne.

księgowej. Odpowiednie przygotowanie kadry księgowej ma szczególnie duże znaczenie w przypadku nietypowych czy sporadycznie występujących księgowoń. Ma także bardzo duży wpływ na jakość rezultatów, rozumianą jako poprawność deklaracji, a wykraczając poza analizowany proces, na jakość deklaracji podatkowych. Czynnikiem oddziałującym na czas realizacji prac księgowych były także umiejętności pracowników w zakresie obsługi komputera i systemu FK, nie miały one jednak tak dużego znaczenia jak wiedza i umiejętności fachowe.

Pozostałe czynniki, w tym te wynikające ze sprawności działania systemów IT (sprzętu i oprogramowania) oraz zasad procedowania przyjmowanych dokumentów i kontroli procesu, w małym stopniu oddziaływały na sprawność procesu ewidencji księgowej.

6. Zakończenie

W opracowaniu autorzy przybliżyli problematykę sprawności procesów ewidencji księgowej realizowanych w biurze rachunkowym. Wykorzystując metodę *case study*, zidentyfikowano szereg czynników wpływających na czas, koszty oraz jakość rezultatów procesów ewidencji księgowej (w pracy rozumianych jako przejawy sprawności procesu). Za najważniejsze uznano jakość dokumentów źródłowych oraz zasobów kadry biura rachunkowego. Biorąc pod uwagę specyfikę rynku usług księgowych, można przyjąć *a priori*, że zaprezentowane wyniki badań można zastosować do innych jednostek świadczących usługi rachunkowe na rzecz podmiotów gospodarczych.

Z informacji zgromadzonych podczas wywiadu przeprowadzonego z kierownictwem badanego biura rachunkowego wynika, że wpływ poszczególnych czynników na sprawność procesów księgowych nie jest równy i zależy między innymi od wielkości obsługiwanego klienta, czasu współpracy, złożoności rozwiązań organizacyjnych rachunkowości, a nawet branży, w której funkcjonuje klient. Należy także przyjąć, że zidentyfikowane czynniki w różny sposób oddziałują na poszczególne miary sprawności, tj. na czas, koszty i jakość rezultatów procesu. Zgromadzone materiały nie dają możliwości przeprowadzenia takiej analizy, dlatego ilościowe badania dotyczące sprawności procesów w biurach rachunkowych mogłyby być ukierunkowane właśnie na potwierdzenie tych spostrzeżeń.

Literatura

- Baxter P., Jack S., 2008, *Qualitative case study methodology: study design and implementation for novice researchers*, The Qualitative Report, vol. 13, no. 4, s. 544–559.
- Juźwicka A., Zakrzewska-Bielawska A., 2014, *Kompetencje pracowników a outsourcing służb finansowo-księgowych w małych przedsiębiorstwach*, Zeszyty Naukowe Politechniki Łódzkiej, Organizacja i Zarządzanie, z. 57, nr 1188, s. 27–41.

- Kotarbiński T., 1973, *Traktat o dobrej robocie*, wyd. 5, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław.
- Kurnal J., 1970, *Zarys teorii organizacji i zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Matejun M., 2006, *Wydzielenie kontraktowe funkcji jako przykład zmiany w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe AE im. O. Langego we Wrocławiu, nr 1141, *Zmiana warunkiem sukcesu. Dynamika zmian w organizacji – ewolucja czy rewolucja*, red. J. Skalik, Wrocław, s. 472–481.
- Matejun M., 2008, *Patologie outsourcingu w teorii i praktyce gospodarczej*, [w:] *Aktualne problemy zarządzania organizacjami*, red. W. Kowalczewski, W. Matwiejczuk, Difin, Warszawa, s. 148–159.
- Porter M.E., 1985, *Competitive advantage. Creating and sustaining superior performance*, The Free Press.
- Sobol E. (red.), 2002, *Nowy słownik języka polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Yin R.K., 1984, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications, University of Michigan.
- Zieleniewski J., 1981, *Organizacja i zarządzanie*, wyd. 7, PWN, Warszawa.
- Znamierowski C., 1957, *Oceny i normy*, PWN, Warszawa.