

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Halina K. Kocur  
Łamanie: Comp-rajt  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-469-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych .....	13
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	25
<b>Wioletta Baran:</b> System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych .....	41
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej .....	52
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych .....	61
<b>Adam Bujak:</b> Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	75
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości .....	84
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach .....	109
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych .....	122
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej .....	134
<b>Wojciech Fliegner:</b> Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym .....	144
<b>Stanisław Gędek:</b> Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych .....	160
<b>Anna Glińska:</b> Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej .....	171
<b>Renata Gmińska:</b> Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej .....	185
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań .....	194
<b>Bartosz Góralski:</b> Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej? .....	203

<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej .....	213
<b>Marcin Klinowski:</b> Ryzyko w analizie i ocenie projektów .....	221
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady .....	231
<b>Konrad Kochański:</b> Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych .....	246
<b>Joanna Koczar:</b> Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy .....	259
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin .....	267
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy? .....	276
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych .....	286
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie .....	295
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Współczesna rachunkowość a controlling .....	303
<b>Tomasz Lis:</b> Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia .....	313
<b>Monika Łada:</b> Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej .....	323
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg:</b> Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym .....	331
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa .....	341
<b>Łukasz Matuszak:</b> Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości .....	352
<b>Bożena Nadolna:</b> Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej .....	365
<b>Beata Namiel:</b> Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego .....	378
<b>Maria Nieplowicz:</b> Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia .....	388
<b>Edward Nowak:</b> Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej .....	396
<b>Marta Nowak:</b> Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów .....	405

<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej .....	414
<b>Krzysztof Prymon:</b> Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych .....	424
<b>Ewa Różańska:</b> Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym .....	434
<b>Jolanta Rubik:</b> Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw .....	446
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż” .....	455
<b>Beata Sadowska:</b> Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku .....	467
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie .....	476
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych .....	489
<b>Olga Szolno:</b> Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego .....	500
<b>Łukasz Szydelko:</b> Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	511
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014 .....	520
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego .....	531
<b>Adam Węgrzyn:</b> Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego .....	540
<b>Edward Wiszniowski:</b> Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości ....	560
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa .....	569
<b>Paweł Wroński:</b> Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych ....	583
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw .....	591

## Summaries

<b>Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa:</b> The possibilities of management accounting use in National Forests .....	24
<b>Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska:</b> The process of controlling system implementation in a production enterprise .....	40
<b>Wioletta Baran:</b> Management control system in healthcare providers .....	51
<b>Małgorzata Białas, Anna Surowiec:</b> An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation .....	60
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Organizational solutions of controlling in network organizations .....	74
<b>Adam Bujak:</b> The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	83
<b>Andrzej Bytniewski:</b> The technological modernization's effects of accounting system .....	93
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski:</b> Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland .....	108
<b>Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska:</b> Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises .....	121
<b>Joanna Dynowska, Zdzisław Kes:</b> The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research .....	133
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union .....	143
<b>Wojciech Flegner:</b> Method of identifying accounting processes in the IT environment .....	159
<b>Stanisław Gędek:</b> The basics of short-term production decisions in mass production enterprises .....	170
<b>Anna Glińska:</b> Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop .....	184
<b>Renata Gmińska:</b> Behavioral aspects in management accounting .....	193
<b>Katarzyna Goldmann:</b> Trends in liquidity management – survey results ....	202
<b>Bartosz Góralski:</b> Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting .....	220
<b>Marcin Klinowski:</b> Risk in analysis and assessment of projects .....	230
<b>Paul-Dieter Kluge:</b> Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research .....	258

<b>Joanna Koczar:</b> Development of management accounting in Russia – selected issues .....	266
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities .....	275
<b>Mieczysław Kowerski:</b> Do state controlled public companies pay too high dividends? .....	285
<b>Alina Kozarkiewicz:</b> Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks .....	294
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Retained earnings and taxation .....	302
<b>Mirosława Kwiecień:</b> Contemporary accounting vs. controlling .....	312
<b>Tomasz Lis:</b> Development of costs optimization in production processes – selected aspects .....	322
<b>Monika Łada:</b> Grounded theories about management accounting .....	330
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg:</b> Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company .....	340
<b>Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek:</b> Outsourcing and company's decision-making model .....	351
<b>Łukasz Matuszak:</b> Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework .....	364
<b>Bożena Nadolna:</b> Identification of threats to the validation in management accounting research .....	377
<b>Beata Namiel:</b> Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune .....	387
<b>Maria Nieplowicz:</b> The performance-based budget cities with county rights – selected issues .....	395
<b>Edward Nowak:</b> Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size .....	404
<b>Marta Nowak:</b> Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers .....	413
<b>Katarzyna Piotrowska:</b> Bill of costs in insolvency proceedings .....	423
<b>Krzysztof Prymon:</b> On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation ....	433
<b>Ewa Różańska:</b> Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company .....	445
<b>Jolanta Rubik:</b> New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility .....	454
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna:</b> Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

---

<b>Beata Sadowska:</b> Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study .....	475
<b>Irena Sobańska, Dariusz Rojek:</b> Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company .....	487
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures .....	499
<b>Olga Szolno:</b> Conditioning of effective budgeting functioning in local government units .....	510
<b>Łukasz Szydełko:</b> The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects .....	519
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej:</b> Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014 .....	530
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling information system for the management of tires in the road transportation company .....	539
<b>Adam Węgrzyn:</b> Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan .....	558
<b>Edward Wiszniowski:</b> Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective .....	568
<b>Tomasz Wójtowicz:</b> Market valuation vs. book value of balance sheet elements .....	582
<b>Paweł Wroński:</b> Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study .....	590
<b>Grzegorz Zimon:</b> Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies .....	603



**Łukasz Szydelko**

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lukaszsz@prz.edu.pl

---

## **POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWIE ZORIENTOWANYM PROCESOWO – WYBRANE ZAGADNIENIA**

---

**Streszczenie:** Celem artykułu było przedstawienie rozwiązań z obszaru polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo. Szczególną uwagę zwrócono na projektowanie planu kont w obszarze kosztów. Uwzględniając specyfikę działalności tego typu jednostek, wprowadzono dodatkowy zespół kont (koszty według procesów i ich rozliczenie). Pokazano w tym zakresie, w jaki sposób rozbudowywać na poziomie kont syntetycznych i analitycznych ten zespół kont. Następnie skoncentrowano się na wkomponowaniu nowego zespołu kont w procedury systematycznego rachunku kosztów prowadzonego w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo. W artykule opisano możliwe rozwiązania ewidencyjne w zakresie grupowania i rozliczania kosztów przy uwzględnieniu kosztów procesów. Informacje dostarczane przez rachunkowość wspomaganą odpowiednią polityką rachunkowości w wielu przypadkach mogą być efektywnie wykorzystane w controllingu przedsiębiorstwa zorientowanego procesowo.

**Słowa kluczowe:** polityka rachunkowości, rachunkowość, wspomaganie informacyjne controllingu.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.47

### **1. Wstęp**

Swoboda przepływu kapitału oraz globalizacja wpływają na rozwój gospodarczy państw oraz działających w nich przedsiębiorstw. Muszą one dostosowywać się do zmian zachodzących w ich otoczeniu bliższym i dalszym. Poddawane są ciągłej konkurencji, szczególnie na płaszczyźnie ceny produktów, jakości oraz terminowości dostaw. Czynniki te wpływają bezpośrednio na reorganizację funkcjonowania przedsiębiorstw.

Dopasowanie się do takich uwarunkowań wymusza z jednej strony przyjęcie odpowiedniej organizacji przez przedsiębiorstwo, a z drugiej wykorzystanie specyficznych instrumentów zarządzania nim.

Zarządzanie kosztami procesów i działań w przedsiębiorstwach nie może odbywać się bez odpowiedniego wspomaganie informacyjnego ze strony rachunkowości. Natomiast właściwe grupowanie i ujmowanie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych powinno być oparte na polityce rachunkowości. Bez przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio podporządkowanej polityce przedsiębiorstwa i uwzględniającej specyfikę działalności nie można wiernie i rzetelnie przedstawić sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

## 2. Przedsiębiorstwo zorientowane procesowo i jego specyfika

Tradycyjna organizacja przedsiębiorstwa, oparta na realizowanych w nim funkcjach, może nie być adekwatna do zmian, jakie zachodzą w samych jednostkach gospodarczych, jak również w ich otoczeniu bliższym i dalszym. Nasilający się wzrost konkurencji, przekształcenia rynków produktów w rynki klientów oraz zmiany oczekiwań samych konsumentów wobec oferowanych produktów są czynnikami, które wpływają na zachowania przedsiębiorstw. Ich przeobrażenia dokonują się nie tylko w obszarze zmian asortymentowych, lecz również w kwestiach organizacyjnych. Odchodzi się od „skostniałych struktur” opartych na funkcjach (każdej funkcji odpowiada określony dział) i wyodrębnia się procesy (działania). Czynnikiem sprawczym tego typu zachowań jest również wprowadzanie w przedsiębiorstwach nowych koncepcji i narzędzi zarządzania. Dynamika zmian otoczenia i wewnątrz przedsiębiorstwa niejako wymusza na nim stosowanie podejścia procesowego [Czekaj (red.) 2009].

Proces może być w różny sposób definiowany. Rozumie się przez niego logiczne ciągi następujących po sobie lub równoległych czynności (działań), które prowadzą do spełnienia oczekiwań klienta, zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego, poprzez dostarczenie mu produktów zgodnych z jego wymaganiami. Proces określany jest także jako współdziałanie ludzi, maszyn, urządzeń oraz metod skierowanych na wykonywanie produktu [Skrzypek 2002].

**Przedsiębiorstwo zorientowane procesowo** to takie, w którym występują wyodrębnione procesy. Na ich czele znajdują się menedżerowie procesów (właściciele procesów). Do każdego z procesów przypisane są określone mierniki. Dokonuje się ich pomiaru oraz analizy. Na podstawie wartości rzeczywistych i planowanych mierników oraz przeprowadzonej kontroli na bazie tych parametrów możliwe jest uzyskanie informacji o tym, czy i w jakim zakresie podejmowane decyzje przyczyniają się do wzrostu efektywności realizowanych procesów. Przekłada się to bezpośrednio na badane przedsiębiorstwa. Wynika z tego, że efektywność w jednostkach gospodarczych jest tym większa, im wyższy jest stopień zarządzania w przekroju procesów.

W przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo powinny być wdrożone określone elementy zarządzania procesowego. Dotyczą one następujących wymiarów [Gupta 1985]:

- 1) identyfikacji procesów,
- 2) pomiaru procesów,
- 3) analizy procesów,
- 4) doskonalenia procesów,
- 5) kontroli procesów.

Najważniejsza jest właściwa identyfikacja procesów. Może zostać uznana za kluczowy etap w tworzeniu organizacji zorientowanej procesowo. Są różne metody wyodrębniania procesów. Można przyjąć podział zaproponowany przez M. Portera [Porter 2004] lub wybrać model opracowany przez Amerykańskie Centrum Badań nad Produktywnością i Jakością – APQC [Piechota 2005]. Procesy w ujęciu łańcucha wartości M. Portera są podzielone na dwie zasadnicze grupy:

- procesy główne,
- procesy pomocnicze.

Na podstawie zidentyfikowanych procesów można prowadzić ich pomiar, analizę, doskonalenie i kontrolę.

### **3. Rozwiązania w zakresie polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo**

Rachunkowość finansowa funkcjonuje w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo na podstawie polityki rachunkowości. W literaturze polityka rachunkowości jest definiowana na wiele sposobów. Uważa się, że jest sztuką w jednostce gospodarczej, polegającą na wykorzystaniu istniejących możliwości w zakresie praw wyboru zasad i sposobów prowadzenia rachunkowości najbardziej odpowiednich z punktu widzenia jej interesów [Nowak 2011]. Definicja ta jest bardzo uniwersalna, przez to polityka rachunkowości rozumiana w taki sposób może zostać zastosowana w przedsiębiorstwach z różnych branż. Zakres polityki rachunkowości w tym ujęciu jest najszerszy.

Według innego ujęcia przy tworzeniu dokumentacji polityki rachunkowości jednostka powinna uwzględnić specyfikę swej działalności i wybrać te rozwiązania, które są dla niej najważniejsze z punktu widzenia realizowanej strategii rozwoju [Hendriksen, van Breda 2002]. Rolą kierownictwa w tym zakresie jest przygotowanie dokumentu, który będzie zgodny jednocześnie z misją, wizją i strategią przedsiębiorstwa [Chluska 2011]. Natomiast wybór zasad tworzących politykę rachunkowości jest pochodną prawa jednostki gospodarczej, które jest zagwarantowane przepisami ustawy o rachunkowości i określonymi rozporządzeniami. W sytuacji braku rozwiązań punktem odniesienia są Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR). Natomiast jeżeli w nich nie są uregulowane pewne kwestie, to należy

szukać rozwiązań w międzynarodowych regulacjach, tj. Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR) oraz Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Polityka rachunkowości może zostać określona również jako zbiór opinii, reguł, standardów rachunkowości, interpretacji i przepisów wykorzystywanych przez jednostki do sporządzania sprawozdań finansowych, wybranych spośród zasad rachunkowości określonych przez instytucje wyższego rzędu (najczęściej w przypadku spółek z grup kapitałowych) [Kabalski 2009].

Zgodnie z rozwiązaniami ustawy o rachunkowości przyjęte zasady (polityka) rachunkowości rozumiane są jako wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.]. Dodatkowo jednostka powinna w tym zakresie posiadać dokumentację w języku polskim dotyczącą [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.]:

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,

d) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości szczególną uwagę należy zwrócić na konstrukcję zakładowego planu kont. Wprowadzając zespoły kont, należy przyjąć określone oznaczenia i porządek w numerowaniu. W przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo można wprowadzić plan kont składający się z 10 zespołów. W ich zakresie powinny się znaleźć:

- 1) „0” – Aktywa trwałe,
- 2) „1” – Środki pieniężne oraz krótkoterminowe aktywa finansowe,
- 3) „2” – Rozrachunki i roszczenia,
- 4) „3” – Materiały i towary,
- 5) „4” – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie,
- 6) „5” – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie,
- 7) „6” – Produkty,
- 8) „7” – Przychody i koszty ich uzyskania,
- 9) „8” – Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne, rezerwy i wynik finansowy,
- 10) „9” – Koszty według procesów i ich rozliczenie.

W planie kont dla przedsiębiorstwa zorientowanego procesowo może zostać wprowadzony dodatkowy zespół „9”. Jego nazwa „Koszty według procesów (działań) i ich rozliczenie” nawiązuje do budowy tradycyjnych zespołów kosztowych, zwłaszcza zespołu „4”. W sytuacji takiego przedsiębiorstwa najlepszym i najbardziej efektywnym rozwiązaniem przy konstrukcji zespołu „9” jest przyjęcie za punkt odniesienia procesów według łańcucha wartości M. Portera. Konta syntetyczne znajdujące się w tym zespole można przedstawić w następujący sposób:

- 1) 901 – Koszty procesów podstawowych,
- 2) 902 – Koszty procesów pomocniczych,
- 3) 990 – Rozliczenie kosztów według procesów.

Wskazana jest rozbudowa analityczna kont syntetycznych w zespole „9”. Pierwszy poziom analityki powinien obejmować poszczególne procesy w ramach procesów podstawowych i pomocniczych. Symbole cyfrowe i nazwy kont analitycznych w tym obszarze można zaprezentować następująco:

- 1) 901-1 – Koszty procesów logistycznych na wejściu,
- 2) 901-2 – Koszty procesów operacyjnych,
- 3) 901-3 – Koszty procesów logistycznych na wyjściu,
- 4) 901-4 – Koszty procesów związanych z marketingiem,
- 5) 901-5 – Koszty procesów związanych z usługami dodatkowymi,
- 6) 902-1 – Koszty procesów zarządzania przedsiębiorstwem,
- 7) 902-2 – Koszty procesów zarządzania kadrami,
- 8) 902-3 – Koszty procesów rozwoju technologii,
- 9) 902-4 – Koszty procesów związanych z systemem zaopatrzenia.

Uszczegółowienie zapisów może przebiegać na jeszcze niższych poziomach. W przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo możliwe jest prowadzenie dezagregacji procesów na podprocesy, działania i czynności. Wpływa to w istotny sposób na rozbudowę analityki i wprowadzenie w tym obszarze dodatkowo jeszcze trzech poziomów uszczegółowienia. Przy uwzględnieniu tych wszystkich elementów konto w zespole „9” może być rozbudowane w następujący sposób:

$$9_{xx} - zz - yy - vv - cc,$$

gdzie: xx – poziom grupy procesów,  
zz – poziom procesu,

- yy – poziom podprocesu,
- vv – poziom działania,
- cc – poziom czynności.

Innym rozwiązaniem jest dokonanie rozbudowy kont w zespole „9” za pomocą podziału poziomego, w wyniku którego powstaną konta syntetyczne, które przyjmą w całości zakres kont podzielonych. Wówczas zespół „9” może przybrać formę zaprezentowaną w następujący sposób:

- 1) 901 – Koszty procesów logistycznych na wejściu,
- 2) 902 – Koszty procesów operacyjnych,
- 3) 903 – Koszty procesów logistycznych na wyjściu,
- 4) 904 – Koszty procesów związanych z marketingiem,
- 5) 905 – Koszty procesów związanych z usługami dodatkowymi,
- 6) 906 – Koszty procesów zarządzania przedsiębiorstwem,
- 7) 907 – Koszty procesów zarządzania kadrami,
- 8) 908 – Koszty procesów rozwoju technologii,
- 9) 909 – Koszty procesów związanych z systemem zaopatrzenia,
- 10) 990 – Rozliczenie kosztów według procesów.

Przyjmując takie rozwiązanie, można również wprowadzać konta analityczne (kosztowe). Warto zwrócić uwagę także na to, że liczba potencjalnych poziomów uszczegółowień będzie mniejsza. Natomiast konta z badanego zespołu powinno się w tej sytuacji wydzielać według następującego klucza:

9zz – yy – vv – cc,

gdzie: zz – poziom procesu (syntetyka),  
yy – poziom podprocesu,  
vv – poziom działania,  
cc – poziom czynności.

Wszystkie zaprezentowane przypadki rozbudowy planu kont w celu ujęcia i rozliczenia kosztów procesów w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo charakteryzują się tym, że występuje w nich konto „990”, czyli rozliczenie kosztów według procesów. Jego zadaniem jest rozliczenie kosztów procesów i wewnętrzne zamknięcie tego zespołu kont (zamknięcie kręgu kosztowego związanego z kosztami procesów).

Rozbudowa planu kont o zespół „9” i wprowadzenie takiej struktury kont nie jest jedynym rozwiązaniem w tym zakresie. Można również przykładowo wykorzystać podejście organizacji APQC do wydzielenia procesów w przedsiębiorstwach i zgodnie z taką strukturą wyodrębniać konta syntetyczne w „Kosztach według procesów i ich rozliczeniu” oraz tworzyć wielopoziomowe analityki kosztowe.

Należy również podkreślić, że zakresy informacyjne możliwe do uzyskania przez różnego rodzaju uszczegółowienia prowadzone w zespole „9” zakładowego planu kont przedsiębiorstwa zorientowanego procesowo wynikają bezpośrednio z potrzeb prowadzonego rachunku kosztów i zapotrzebowania zgłoszonego przez menedżerów procesów i naczelnie kierownictwo.

Innym obszarem szeroko rozumianej polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo, który powinien zostać doprecyzowany, są procedury systematycznego rachunku kosztów. Ich doskonalenie poprzez rozwinięcie funkcjonujących rozwiązań o nowe metody, ukierunkowane na dostarczanie informacji na potrzeby zarządzania, w obecnych czasach wydaje się kluczowe. Tego typu rozwiązania nie wpływają na wartość pozycji sprawozdań finansowych [Nowak 2011]. Zdaniem autora, analizując procedury systematycznego rachunku kosztów, szczególną uwagę w tym zakresie należy zwrócić na potencjalne możliwości modyfikacji tradycyjnych rozwiązań w obszarze:

- grupowania kosztów,
- rozliczania kosztów,
- ustalenia kosztu wytworzenia,
- kalkulacji kosztu jednostkowego wytworzenia,
- wyceny produkcji zakończonej,
- wyceny produkcji niezakończonych.

Za najważniejsze z punktu widzenia ewidencyjnego uznaje się grupowanie kosztów i ich rozliczanie. Grupowanie najczęściej jest rozumiane jako pierwotne ujęcie kosztów związanych z działalnością gospodarczą na poziomie operacyjnym. Ich ewidencja może się odbywać w trzech wariantach.

Przeprowadzenie prawidłowej dekretacji dokumentów księgowych stanowi podstawę do dokonania ewidencyjnego zgrupowania kosztów w odpowiednim układzie. Dekretacja, a w konsekwencji ewidencja kosztów, zależy od przyjętego przez przedsiębiorstwo wariantu ewidencji kosztów:

- ewidencja kosztów prowadzona jest wyłącznie w zespole „4” zakładowego planu kont (koszty według rodzaju),
- ewidencja kosztów prowadzona jest wyłącznie w zespole „5” zakładowego planu kont (koszty według typów działalności),
- ewidencja kosztów prowadzona jest w zespołach „4” i „5” zakładowego planu kont.

Wprowadzenie dodatkowego zespołu kont „9” (Koszty według procesów i ich rozliczenie) powoduje pewne komplikacje ewidencyjne w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo. Pojawia się podstawowe pytanie, w jaki sposób wkomponować zespół „9” w funkcjonowanie pozostałych zespołów kosztowych? Należy to zrobić zgodnie z założeniem, że nowy przekrój kosztowy nie będzie powodował przekłamań i zaburzeń w funkcjonowaniu systematycznego rachunku kosztów w badanych przedsiębiorstwach (dotychczasowe procedury w tym rachunku będą w pełni realizowane). Według autora w procedurach ewidencyjnych zespół „9” powinien występować zawsze przed pozostałymi zespołami kosztowymi. Zachowanie takiego ciągu logicznego gwarantuje z jednej strony efektywne funkcjonowanie rozwiązań w systematycznym rachunku kosztów, z drugiej natomiast pojawia się dodatkowa możliwość do wykorzystania w zarządzaniu struktura kosztowa według procesów. Jeśli uwzględni się takie założenie, możliwe będzie wstępne grupowanie kosztów w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo według

procesów, a następnie właściwe w zależności od przyjętego wariantu ujęcie ewidencyjne. W zależności od przyjętych rozwiązań możliwe jest w tym zakresie zastosowanie następujących transformacji [Szydełko 2010]:

- 1) koszty są grupowane na kontach w zespole „9” i rozliczane na konta zespołu „4”;
- 2) koszty są grupowane na kontach w zespole „9” i rozliczane na konta zespołu „5”;
- 3) koszty są grupowane na kontach w zespole „9” i rozliczane na konta zespołu „4”, a następnie ujmowane na konta zespołu „5”.

Pierwszy wariant ewidencji kosztów w badanych przedsiębiorstwach opiera się na pierwotnym księgowaniu kosztów na kontach zespołu „9” z późniejszym ich rozliczeniem na konta zespołu „4”. Przy tego typu operacjach wykorzystywane jest konto „990” – Rozliczenie kosztów według procesów. Wszystkie koszty ujęte po stronie debetowej na kontach w zespole „9” w korespondencji ze stronami kredytowymi kont z zespołów „0”, „1”, „2” i „3” są w następnym etapie w całości przenoszone na strony debetowe odpowiednich kont zespołu „4”, przy równoczesnym księgowaniu po stronie kredytowej na koncie „990”. Postępowanie to może być przeprowadzone przy bardzo zaawansowanej dekretacji dokumentów.

Według drugiego ujęcia koszty pierwotnie obciążają konta zespołu „9” z równoczesnym uznaniem kont zespołów „0”, „1”, „2” i „3”. Następnie należy je bezpośrednio lub pośrednio odnieść na konta zespołu „5”. Rozliczenie odbywa się przy wykorzystaniu konta „990”. Przy pośredniej transformacji może pojawić się jeszcze dodatkowo konto „640” (Rozliczenia międzyokresowe kosztów), które stanowi pewnego rodzaju bufor między kosztami zgromadzonymi w zespołach „9” i „5” oraz umożliwia doprowadzenie do współmierności przychodów i kosztów w okresach sprawozdawczych.

Ostatni wariant ewidencji kosztów w przedsiębiorstwach jest najbardziej zaawansowany i składa się z wielu etapów. Można wyróżnić fazy związane z grupowaniem kosztów oraz wstępnym i właściwym ich rozliczaniem. Grupowanie kosztów odbywa się na kontach w zespole „9”. Przy pomocy konta „990” następuje wstępna alokacja kosztów na konta zespołu „4”. Następnie przy uwzględnieniu konta „490” (Rozliczenie kosztów rodzajowych), koszty ujęte w układzie rodzajowym są bezpośrednio lub pośrednio rozliczane na konta w zespół kosztowy „5”. Podobnie jak w przypadku ewidencji kosztów przy wykorzystaniu zespołów „9” i „5”, w pewnych sytuacjach należy uwzględnić konto „640”.

#### 4. Podsumowanie

Wszystkie zaprezentowane warianty ewidencyjne dotyczą pierwotnego ujęcia kosztów w zespole „9”. Warto również zaznaczyć, że na poziomie kosztów według procesów może pojawić się problem rozliczeń wewnętrznych między poszczególnymi procesami (ośrodkami odpowiedzialności za procesy). Należy w takim zakresie przyjmując określone rozwiązania z obszaru rachunku odpowiedzialności zorientowanego na procesy. Ich zastosowanie zasadniczo nie zmienia procedur związanych z ewidencjonowaniem kosztów w przedsiębiorstwach zorientowanych procesowo.



Analizując zakres polityki rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo, można stwierdzić, że spełnia ona swoją funkcję tylko w sytuacji odpowiedniego ewidencjonowania kosztów w dodatkowym zespole „9” planu kont oraz wykorzystaniu informacji o kosztach procesów w procedurach systematycznego rachunku kosztów.

## Literatura

- Auksztol J., Chomuszko M. (red.), 2012, *Modelowanie organizacji procesowej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 85.
- Chluska J., 2011, *Polityka rachunkowości w Rosji i w Polsce – wybrane aspekty*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 60 (116), s. 44.
- Czekaj J. (red.), 2009, *Zarządzanie procesami biznesowymi. Aspekt metodyczny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków, s. 24.
- Gupta M.E., 1985, *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, s. 37.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 85.
- Kabalski P., 2009, *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 11.
- Nowak E., 2011, *Zasady rachunku kosztów jako element polityki rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Wydawnictwo UE, Wrocław, s. 440.
- Piechota R., 2005, *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa, s. 73-76.
- Porter P., 2004, *Six Sigma. Business Scorecard: Ensuring Performance for Profit*, McGraw-Hill, New York, s. 23-42.
- Skrzypek E., 2002, *Jakość i efektywność*, Wydawnictwo UMCS, Lublin, s. 146.
- Szydełko Ł., 2010, *Rachunek kosztów w analizie łańcucha wartości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 123, Wydawnictwo UE, Wrocław, s. 518-519.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, tekst jedn., DzU 2013, poz. 330.

## THE ACCOUNTING POLICY IN PROCESS-ORIENTED COMPANY – CHOSEN ASPECTS

**Summary:** The main goal of this article is to present the solutions in the accounting policy in the process-oriented company. Particular attention was paid to the design of the charts of accounts in costs area. Taking into account the specific nature of this type of company the author introduced an additional set of accounts (process costs and their settlement). The article shows how to develop synthetic and analytical accounts in this costs area. Then it focuses on implementing new charts of accounts in the systematic cost accounting in a process-oriented company. The paper describes possible bookkeeping solutions in grouping and settlement of process costs. Information provided by accounting (assisted by accounting policy) could be used effectively in the process-oriented company controlling.

**Keywords:** accounting policy, accounting, information-aided controlling.