

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stronczek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Elżbieta Marcinkowska

AGH w Krakowie

e-mail: emarcink@zarz.agh.edu.pl

**OUTSOURCING I OFFSHORING
PROCESU RACHUNKOWOŚCI –
MODELE DOSTAWY USŁUGI**

**OUTSOURCING AND OFFSHORING
OF ACCOUNTING PROCESS –
SERVICE DELIVERY MODELS**

DOI: 10.15611/pn.2015.399.32

Streszczenie: Jeszcze trzydzieści lat temu proces rachunkowości był realizowany w wewnętrznych ramach organizacyjnych przedsiębiorstwa, wyłącznie w oparciu o zasoby własne organizacji. Obecnie przedsiębiorstwa z powodzeniem przekazują swoje procesy do realizacji na zewnątrz, do wyspecjalizowanych dostawców. Wykorzystywanie zewnętrznych zasobów do realizacji wewnętrznych procesów stało się metodą pozwalającą obniżyć koszty i podnosić efektywność. Przedsiębiorstwa szeroko stosują outsourcing i offshoring, ugruntowane koncepcje w zarządzaniu organizacją. Jednym z procesów wydzielanych na zewnątrz jest proces rachunkowości. Celem artykułu jest próba zarysowania schematu wydzielenia procesu rachunkowości i wskazania jego najważniejszych aspektów. W artykule zaprezentowano koncepcję outsourcingu i offshoringu procesu rachunkowości, wskazując możliwe modele dostawy tego procesu. Zastosowane metody badawcze to analiza literatury, analiza raportów, wyników badań nad outsourcingiem procesu rachunkowości.

Słowa kluczowe: outsourcing, offshoring, proces rachunkowości, sektor usług biznesowych.

Summary: Outsourcing is a well-established concept in company management. Currently, a lot of companies successfully transfer its own process to be fulfilled outside the organization. One of the common outsourced processes is accounting. The aim of the article is an attempt to draw a separation scheme of accounting process showing its main aspects. The article contains the conception of accounting process outsourcing and offshoring, highlighting possible models of the process delivery. The used research methods are the analysis of literature, reports and researching results of accounting outsourcing processes.

Keywords: outsourcing, offshoring, accounting process, business services sector.

1. Wstęp

Postępująca od wielu lat globalizacja i rozwój nowych technologii zmieniają warunki funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Niezależnie od wielkości przedsiębiorstwa pewne procesy zachodzące w jednostkach gospodarczych są coraz częściej poddawane outsourcingowi. Przedsiębiorstwa decydują się na przekazanie do realizacji na zewnątrz działania dotychczas realizowane we własnej strukturze organizacyjnej. Jednym z procesów, które przedsiębiorstwa wydziałają na zewnątrz, jest proces rachunkowości. Wydzielenie w obszarze rachunkowości przynosi przedsiębiorstwom redukcję kosztów i zwiększa ich efektywność. Rynek outsourcingu procesu rachunkowości wciąż ewoluuje, szybko dostosowując się do zmieniających się oczekiwań klienta. Od dwóch dekad, oprócz systematycznie rozwijającego się outsourcingu procesu rachunkowości, znaczenia nabiera również offshoring tego procesu. Szczególnie w ostatnich latach obserwuje się silny trend wśród przedsiębiorstw globalnych do przenoszenia procesu rachunkowości za granicę. Dynamiczna sytuacja na rynku usług procesu rachunkowości doprowadziła do ukształtowania się wielu modeli biznesowych, które określają zasady realizacji usługi i współpracy między klientem a dostawcą. Realizowany z powodzeniem outsourcing i offshoring procesu rachunkowości obejmuje szeroki zakres działań, od tych podstawowych, ustandaryzowanych, po te, które wymagają zaawansowanej wiedzy i umiejętności.

Zarządzanie outsourcingiem procesów biznesowych jest dzisiaj poważnym wyzwaniem dla menedżerów. Wiele procesów produkcyjnych można znormalizować, a co za tym idzie – łatwiej opracować procedury zarządzania podwykonawstwem produkcji. W przypadku outsourcingu procesów biznesowych, w tym procesu rachunkowości, ich standaryzacja jest trudniejsza od procesów produkcyjnych. To wymusza na osobach odpowiedzialnych za outsourcing procesu rachunkowości opracowanie modelu wydzielenia i późniejszego nim zarządzania.

W Polsce usługi procesu rachunkowości są realizowane zarówno przez tradycyjne biura rachunkowe, przez firmy outsourcingowe oferujące obsługę usług typu *back office* realizowane w ramach *Business Process Outsourcing* (BPO), jak i przez zagraniczne centra usług wspólnych (*Service Share Centers*).

Celem artykułu jest próba zarysowania schematu wydzielenia procesu rachunkowości i wskazania jego najważniejszych aspektów. W artykule zaprezentowano koncepcję outsourcingu i offshoringu procesu rachunkowości, wskazując możliwe modele dostawy tego procesu. Zastosowane metody badawcze to analiza literatury, analiza raportów, wyników badań nad outsourcingiem procesu rachunkowości.

2. Outsourcing i offshoring – rys teoretyczny

Pytanie, czy wytwarzać samemu, czy oddać proces na zewnątrz, stawiane jest od wielu lat zarówno przez praktyków, jak i przez środowisko naukowe. W podejmowaniu tego typu decyzji wsparciem są przede wszystkim dwie główne koncepcje

teoretyczne: koncepcja kosztów transakcyjnych [Williamson 1975, 1979] i analiza kluczowych kompetencji [Prahalad, Hamel 1990]. Jest również grupa autorów proponujących podejście łączące analizę kosztów transakcyjnych i kluczowych kompetencji [Cox 1996; Cox, Furlong 1997]. Ta obecnie silna pozycja outsourcingu i offshoringu na świecie jest wynikiem zmniejszania się kosztów transakcyjnych, które towarzyszą każdej zawieranej transakcji we współczesnej gospodarce. Dodatkowo, przedsiębiorstwa decydują się na outsourcing wybranych procesów wówczas, gdy partner zewnętrzny ma większą wiedzę i umiejętności w wydzielanym obszarze bądź gdy charakteryzuje go zdolność do innowacji. Przekazując na zewnątrz procesy *non-core*, firma skupia się na podstawowych działaniach przynoszących jej przewagę konkurencyjną i wzrost wydajności [Kim, Won 2007].

Literatura nie dostarcza klarownej definicji pojęć outsourcingu i offshoringu. Często podane definicje nie są precyzyjne i budzą wątpliwości wśród naukowców. Najogólniej w literaturze można spotkać się z nieskomplikowanym podejściem różnicującym outsourcing i offshoring. Przyjmuje się, że gdy procesy są realizowane poza granicami organizacyjnymi przedsiębiorstwa, przez firmy zewnętrzne działające w tym samym kraju co klient, to jest to outsourcing, a gdy realizacja procesów prowadzona jest za granicą, wówczas takie rozwiązanie określa się mianem offshoringu [UNCTAD 2009].

Outsourcing oznacza podwykonawstwo procesów produkcyjnych i usługowych i prowadzi do strategicznego wykorzystania zasobów firmy. Odnosi się do decyzji zakupu produktów lub usług, wcześniej wytwarzanych wewnątrz, od zewnętrznego dostawcy. Offshoring definiowany jest jako proces, w wyniku którego wytwarzanie usług realizowane jest na terytorium innego państwa. Proces ten może być realizowany przez firmę wewnątrz lub poprzez zagranicznego kontrahenta. Prowadzi to do wyróżnienia dwóch podstawowych rodzajów offshoringu:

- Captive offshoring to proces, w wyniku którego firma tworzy za granicą oddział lub spółkę zależną kapitałowo. Daje to firmie możliwość pełnej kontroli przekazanych procesów produkcyjnych i usługowych.
- Offshore outsourcing to proces polegający na przekazaniu do realizacji wybranych działań produkcyjnych lub usługowych firmie zewnętrznej, niepowiązanej kapitałowo, prowadzącej działalność gospodarczą w innym państwie.

Dodatkową klasyfikację offshoringu można przeprowadzić, przyjmując za kryterium podziału przede wszystkim miejsce lokalizacji firmy offshoringowej. Wówczas wyróżnić należy takie formy offshoringu, jak: offshore, nearshoring i farshoring. Nearshoring definiuje się jako współpracę podmiotów na rynkach bliskich geograficznie i kulturowo, a offshore to współpraca podmiotów na rynkach odległych w sensie geograficznym, ale bliskich kulturowo i ekonomicznie. Farshoring odbywa się na rynkach odległych zarówno geograficznie, kulturowo, jak i ekonomicznie. Poza przedstawionymi modelami offshoringu można wyszczególnić modele mające charakter pośredni. Są to joint ventures, virtual captive i build operate transfer [Szukalski 2012]. O ile joint venture jest nieskomplikowanym modelem

offshoringu, o tyle już dwa pozostałe mają charakter hybrydowy. Virtual captive to połączenie modelu opartego na własności (captive offshoring) i korzystaniu z wiedzy, doświadczenia i infrastruktury dostawcy zewnętrznego. Build operate transfer to model, w którym dostawca zewnętrzny buduje i zarządza centrum usług, aby po kilku latach dojrzałą jednostkę oddać klientowi.

Zgodnie z wynikami badań nad outsourcingiem i offshoringiem wyróżniamy się dwie zmienne pozwalające zdefiniować outsourcing i offshoring. Są to: własność zasobów i siedziba dostawcy (por. tab. 1).

Tabela 1. Outsourcing i offshoring – własność zasobów i siedziba dostawcy

Forma własności	Lokalizacja			
	Lokalizacja bez zmian	Lokalizacja za granicą (rynk bliskie geograficznie i kulturowo)	Lokalizacja za granicą (rynk odległe geograficznie, bliskie kulturowo)	Lokalizacja za granicą (rynk odległe geograficznie i kulturowo)
Pełna własność	status quo	captive nearshoring	captive offshoring	captive farshoring
Częściowa własność	joint venture outsourcing	joint venture nearshoring	joint venture, build operate transfer, virtual captive offshoring	joint venture, build operate transfer, virtual captive offshoring, (farshoring)
Brak własności	outsourcing	nearshoring	offshore outsourcing	offshore outsourcing

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rybiński 2007, s. 31].

Podsumowując, przedsiębiorstwa mogą realizować wybrane działania procesu rachunkowości:

- przy wykorzystaniu własnych zasobów, we własnych strukturach organizacyjnych,
- stosując outsourcing, dostawca i klient działają na tym samym rynku krajowym,
- stosując offshoring, wytwarzanie usługi realizowane jest na terytorium innego państwa.

3. Outsourcing działań w rachunkowości – modele dostawy usługi

Outsourcing to koncepcja w zarządzaniu przedsiębiorstwem implementowana z sukcesem na całym świecie. Powody, dla których jest stosowany outsourcing w obszarze rachunkowości, to przede wszystkim korzyści w postaci:

- zmniejszenie kosztów;
- uzyskanie dostępu do specjalistów;
- wyeliminowanie własnych ograniczeń kadrowych;

- uzyskanie dostępu do lepszej technologii;
- poprawa procesów i wydajności;
- obniżanie ryzyka związanego z nieefektywną realizacją procesów własnymi siłami;
- przesunięcie pracowników do działań o wysokiej wartości dodanej.

Niezmienne od wielu lat główną przesłanką do podjęcia decyzji o wydzieleniu na zewnątrz procesu jest obniżenie jego kosztu. Wyniki badań nad outsourcingiem i offshoringiem procesu rachunkowości dobitnie dowodzą, że firmy osiągają założony cel i odnotowują znaczącą obniżkę kosztów. W tab. 2 przedstawiono uzyskiwane oszczędności finansowe w obszarze procesów rachunkowości i finansów.

Tabela 2. Osiągnięte oszczędności kosztów działań w procesie rachunkowości i finansów (w %)

Działania	Oszczędność kosztów
Lista płac	10-30%
Ewidencja zobowiązań	30-60%
Ewidencja należności	25-55%
Usługi płatnicze	25-55%
Raporty	25-50%
Audyt wewnętrzny	10-25%
Podatki	10-20%
Księgi rachunkowe	25-50%
Podróże służbowe	30-60%

Źródło: na podstawie [Deloitte 2010].

Tabela 3. Odpowiedzialni za wydzielenia działań w procesie rachunkowości

Dyrektor finansowy i kadra kierownicza wyższego szczebla	56%
Prezes zarządu	13%
Zarząd	7%
Kadra kierownicza niższego szczebla	4%
Dyrektor operacyjny	4%
Lider usług wspólnych	4%
Pozostali	5%

Źródło: na podstawie [Krell 2007, s. 5].

Praktyka dowodzi, iż za proces wydzielenia rachunkowości i zarządzania relacją z dostawcą odpowiedzialni są przede wszystkim dyrektorzy finansowi i kadra menedżerska wyższego szczebla (por. tab. 3). Takie rozwiązanie wydaje się uzasadnione. Decyzje dotyczące outsourcingu procesu rachunkowości powinny być w gestii

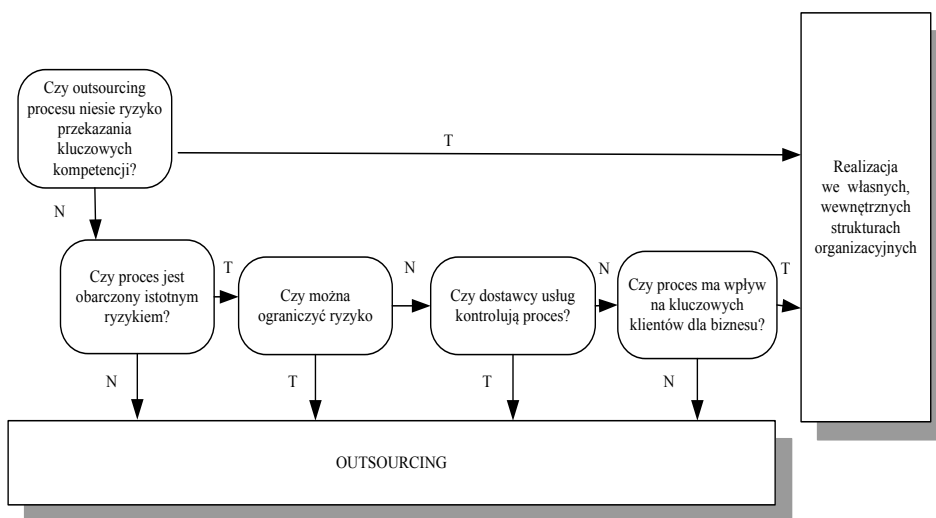
osób posiadających wiedzę i kompetencje, które ponoszą odpowiedzialność za realizację procesu. Niespełnianie tych wymogów przez osoby odpowiedzialne za wydzielenie często prowadzi do nieudanego transferu procesu do firmy zewnętrznej. Firmy nie osiągają założonych rezultatów.

3.1. Modele dostawy działań w procesie rachunkowości

Outsourcing niesie za sobą obietnicę, potwierdzoną doświadczeniem przedsiębiorstw na całym świecie, obniżenia kosztów i wzrostu efektywności. Wielu dyrektorów finansowych ma poczucie, iż wewnętrzne działania służące poprawie efektywności realizowanych funkcji właśnie się wyczerpały. Dalsza realizacja działań w obszarze rachunkowości i finansów nie przyniesie oczekiwanych efektów. Oczekuje się, że dyrektor finansowy poprzez outsourcing działań rachunkowości będzie podnosił efektywność pionu finansowego, a podejmowane przez niego decyzje i odnotowane skutki tych decyzji będą przykładem efektywnych rozwiązań dla pozostałych wewnętrznych jednostek w organizacji.

Skuteczne przeprowadzenie wydzielenia działań z procesu rachunkowości wymaga uzyskania odpowiedzi na trzy podstawowe pytania:

1. Jakie działania procesu rachunkowości przekazać na zewnątrz, a jakie pozostawić w strukturze wewnętrznej przedsiębiorstwa?
2. Jaki model outsourcingu przyjąć?
3. Jak skutecznie zarządzać relacją z dostawcą?



Rys. 1. Schemat wyboru działań realizowanych wewnętrznie lub poprzez outsourcing

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Alvarez, Count, Divakaran 2007, s. 3].

Pierwsza kwestia podnoszona w decyzjach outsourcingowych dotyczy wskazania działań w procesie rachunkowości, które będą realizowane na zewnątrz przedsiębiorstwa. Wymaga to opracowania procedury oceny działań poddanych analizie pod kątem ich znaczenia dla prowadzonego biznesu. Czy badane funkcje są krytyczne dla procesu rachunkowości? Oznacza to powiązanie funkcji z ryzykiem i kontrolą.

W oparciu o przedstawiony schemat można przygotować wstępny podział funkcji na te realizowane wewnątrz i te oddane dostawcy zewnętrznemu. W modelu ogólnym outsourcingu wyróżnia się przede wszystkim podział na działania podstawowe i dodatkowe. W procesie rachunkowości również dochodzi do wyróżnienia działań podstawowych, kluczowych dla funkcjonowania systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie. Praktyka dowodzi, iż zdecydowanie częściej działania w obszarze rachunkowości finansowej są przekazywane na zewnątrz, natomiast procesy rachunkowości zarządczej pozostają w wewnętrznej strukturze organizacyjnej (por. tab. 4).

Tabela 4. Obszar wydzielen w rachunkowości

Procesy	Stopień wydzielen	
Ewidencja zobowiązań	95%	Rachunkowość finansowa
Ewidencja należności	90%	
Ewidencja materiałów	80%	
Ewidencja środków trwałych	80%	
Księgi rachunkowe	80%	
Sprawozdania finansowe	75%	
Raporty dla zarządu	20%	Rachunkowość zarządcza
Analiza cen	20%	
Podatki	15%	
Budżetowanie	10%	
Planowanie	10%	
Audyt wewnętrzny	10%	
Analiza kosztów, przychodów, odchyleń	5%	
Treasury	5%	
Planowanie strategiczne	5%	

Źródło: na podstawie [Sobańska (red.) 2010, s. 129].

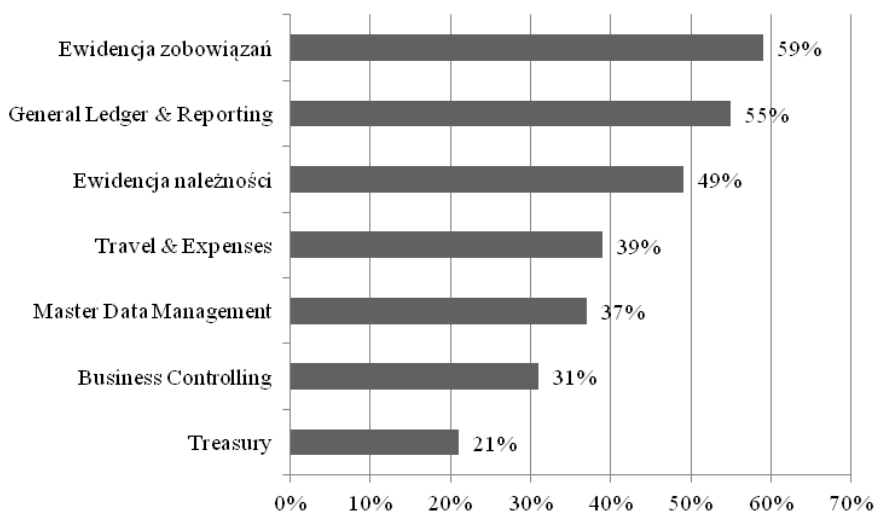
Po przeprowadzeniu podziału funkcji na te, które pozostają w wewnętrznej strukturze firmy i te poddane outsourcingowi, kolejną ważną kwestią będzie wybór modelu dostawy usługi outsourcingowej. Usługa ta może być realizowana poprzez współpracę z dostawcą outsourcingowym i/lub offshoringowym. W tab. 5 zaproponowano modele realizacji procesu rachunkowości na zewnątrz organizacji, podkreślając charakter relacji między klientem a dostawcą.

Tabela 5. Modele dostawy procesu rachunkowości

Model dostawy	Outsourcing		Offshoring	
	outsourcing kapitałowy	outsourcing kontraktowy	offshore outsourcing	captive offshoring
Relacja klient-dostawca	<ul style="list-style-type: none"> • powiązania kapitałowe w układzie podmiot dominujący – podmiot zależny – wydzielenie na zewnątrz zasobów i stworzenie podmiotu zależnego – nabycie udziałów, akcji potencjalnego dostawcy i stworzenie podmiotu zależnego 	<ul style="list-style-type: none"> • brak powiązań kapitałowych – transfer części zasobów (szczególnie pracowników) – zasoby dostawcy 	<ul style="list-style-type: none"> • brak powiązań kapitałowych, 	<ul style="list-style-type: none"> • powiązania kapitałowe w układzie podmiot dominujący – podmiot zależny

Źródło: opracowanie własne.

Współczesny rynek outsourcingu i offshoringu procesu rachunkowości jest rynkiem proponującym swoim klientom zróżnicowane modele realizacji usług. Na polskim rynku dostawcami usług dla podmiotów krajowych i zagranicznych w obszarze rachunkowości są biura rachunkowe, centra outsourcingu procesów biznesowych (BPO) i centra usług wspólnych (SSC). Klientami biur rachunkowych są przede wszystkim krajowe mikro- i małe przedsiębiorstwa, prowadzone przez osoby fizyczne, i te podmioty nie są obiektem uwagi w niniejszym artykule. Szczególną rolę w realizacji działań w obszarze rachunkowości odgrywają centra usług biznesowych. Wynika to przede wszystkim z redukcji kosztów procesu rachunkowości, jakie odnotowują przedsiębiorstwa, przekazując proces do centrów biznesowych.

**Rys. 2.** Udział centrów obsługujących poszczególne procesy rachunkowości i finansów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [ABSL 2014, s. 19].

Wielkie przedsiębiorstwa międzynarodowe, szczególnie amerykańskie i zachodnioeuropejskie, z różnych branż utworzyły i otwierają kolejne wewnętrzne lub zagraniczne centra usług biznesowych. Obok centrów biznesowych z kapitałem zagranicznych w ciągu ostatnich dziesięciu lat powstały również polskie centra usług biznesowych. Jak podaje w swoich raportach Związek Liderów Usług Biznesowych w Polsce, na koniec 2014 r. działało w Polsce 470 zagranicznych centrów biznesowych, w tym 165 centrów usług wspólnych SSC i 109 centrów procesów biznesowych BPO [ABSL 2014]. Spośród wszystkich działających centrów biznesowych, 282 centra obsługują procesy rachunkowości i finansów. Na rys. 2 przedstawiono udział centrów zagranicznych obsługujących poszczególne procesy rachunkowości i finansów.

Centra biznesowe obsługują działania w procesie rachunkowości charakteryzujące się dużym stopniem powtarzalności, łatwością standaryzacji i realizacji. Stąd działania w obszarze rachunkowości finansowej są zdecydowanie częściej oddawane do centrów biznesowych niż działania w obszarze rachunkowości zarządczej.

4. Zakończenie

W dobie globalizacji, konwergencji rynków przedsiębiorstwa wciąż poszukują najbardziej efektywnych modeli biznesowych. Od wielu lat koncepcja dostarczania produktów i usług w modelu zewnętrznym ewoluje, proponując nowe rozwiązania. Przedsiębiorstwa przekazują na zewnątrz działania w obszarze rachunkowości, wybierając wśród bogatej oferty możliwych modeli dostaw. Osoba bądź zespół osób odpowiedzialnych za decyzje dotyczące wydzieżeń w obszarze rachunkowości wskazują model dostawy i charakter współpracy. Usługi w zakresie rachunkowości mogą być realizowane zarówno poprzez outsourcing, jak i offshoring. Bogaty wybór rozwiązań outsourcingowych i offshoringowych pozwala na budowanie skrojonej na miarę relacji między dostawcą usługi a klientem.

Literatura

- ABSL, 2014, *Sektor nowoczesnych usług biznesowych w Polsce*, <http://absl.pl/pl/absl-publications> (6.01.2015).
- Alvarez E., Count V., Divakaran A., 2007, *The Balanced Delivery Model for Finance and Accounting*, Booz Allen Hamilton.
- Cox A., 1996, *Relational competence and strategic procurement management – towards and entrepreneurial and contractual theory of the firm*, „European Journal of Purchasing and Supply Management”, vol. 2, no. 1, s. 57-70.
- Cox A., Furlong P., 1997, *Cross-border trade and contract awards*, „European Journal of Purchasing and Supply Management”, vol. 3, no. 1, s. 9-20.
- Deloitte Consulting Outsourcing Advisory Services Analysis, 2010, *Mapping out finance and accounting outsourcing success*, Adecco, http://adecco.com.hk/resources/Documents/Recruiters_MappingoutfinanceandaccountingII.pdf (6.01.2015).

- Embleton P.R., Wright P.C., 1998, *A practical guide to successful outsourcing*, „Empowerment in Organizations”, vol. 6, no. 3, s. 94-106.
- Ghodeswar B., Vaidyanathan J., 2008, *Business process outsourcing: an approach to gain access to world-class capabilities*, „Business Process Management Journal”, vol. 14, no. 1, s. 23-38.
- Kim G.M., Won H.J., 2007, *HR BPO service models for small and medium enterprises*, „Business Process Management Journal”, vol. 13, no. 5, s. 694-706.
- Krell E., 2007, *Outsourcing the Finance and Accounting*, Management Accounting Guideline, Published by The Society of Management Accountants of Canada, the American Institute of Certified Public Accountants and The Chartered Institute of Management Accountants.
- Prahalad C.K., Hamel G., 1990, *The core competence of the corporation*, „Harvard Business Review”, vol. 68, no. 3, s. 79-91.
- Rybiński K., 2007, *Globalizacja w trzech odsłonach, offshoring – globalne nierównowagi – polityka pieniężna*, Difin, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Szukalski S., 2012, *Procesowe i organizacyjne innowacje w centrach usług wspólnych*, Acta Universitatis Lodzensis, Folia Oeconomica, nr 268, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- UNCTAD, 2009, *Information Economy Report. Trends and outlook in turbulent times*, United Nations Conference on Trade and Development, New York – Geneva.
- Williamson O.E., 1975, *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, The Free Press, New York.
- Williamson O.E., 1979, *Transaction-cost economics: the governance of contractual relations*, „The Journal of Law and Economics”, vol. 22, no. 3, s. 233-261.