

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

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

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska

Uniwersytet Gdański

e-mails: teresa.martyniuk@wp.pl; rachunkowosc.wzr@ug.edu.pl

WYKORZYSTANIE *LEAN ACCOUNTING* W ZARZĄDZANIU DOKONANIAM PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Efektywnym narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem, w warunkach ograniczeń dostępności zasobów, jest pomiar i zarządzanie dokonaniemami w ramach *lean accounting*. System pomiaru dokonania powinien zawierać miary różnego typu, w tym zwłaszcza miary ujmujące czynniki niezbędne do osiągnięcia przez jednostkę wiodącej pozycji na rynku. Pomiar dokonania stanowi wsparcie strategii, która powinna być przełożona na cele operacyjne. System ten powinien zawierać niezbyt wiele wskaźników, w większości niefinansowych, które powinny promować właściwe zachowania. Jednocześnie powinny one być proste i łatwe do zrozumienia, i mierzyć procesy a nie wydajności ludzi. W procesie zarządzania dokonaniemami aktywną rolę pełnią specjaliści rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: *lean accounting*, pomiar dokonania, zarządzanie dokonaniemami.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.36

1. Wstęp

Współczesne organizacje, dążąc do zapewnienia możliwości trwania i rozwoju, zmuszone są do stałego radzenia sobie z koniecznością funkcjonowania w warunkach ciągłej zmiany. Uważa się, że zarządzanie zmianą jest kluczową kompetencją przedsiębiorstw funkcjonujących w zmieniającym się otoczeniu. Oznacza to, że zarządzający w tych warunkach muszą wykształcić szczególną kompetencję, jaką jest umiejętność zarządzania zmianą (zob. [Stańda 2006, s. 226]). Z badań przeprowadzonych przez B. Burnesa i J. Hakeema [1995, s. 29, 30] wynika, iż „najodpowiedniejsze podejście do zarządzania jakkolwiek formą zamiany organizacyjnej powinno być dobrane do specyfiki poszczególnych organizacji, gdyż nie istnieje generalnie aplikowany model zarządzania zmianą odpowiedni dla wszystkich organizacji do wszystkich jej zmian”.

B. Burnes i J. Hakeem [1995, s. 29, 30] podkreślają, że kultura organizacyjna nie może być manipulowana, okresowo wyłączana lub włączana, ale przede wszystkim musi być dobrze poznana. Ponadto kładą oni nacisk na to, że kultura organizacyjna powinna być uważana za coś, czym każda organizacja jest, a nie za coś, co każda organizacja ma oraz że może być ona nagle stworzona, odkryta lub zniszczona przez kaprys zarządzających.

Zmiany następujące w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu wymuszają dostosowanie i doskonalenie narzędzi rachunkowości zarządczej. Rozwój rachunkowości zarządczej wynikał w dużej mierze ze wzrostu zapotrzebowania na informacje użyteczne (istotne) w procesie podejmowania decyzji i procesie ich kontroli. Stworzenie i wdrożenie systemu pomiaru dokonań, który umożliwiłby okresową ocenę strategicznych kierunków działalności i ułatwił podejmowanie odpowiednich działań dla zapewnienia skutecznego osiągnięcia celów, stał się jednym z zasadniczych zadań rachunkowości zarządczej.

Równoległe wiele uwagi zarówno w literaturze, jak i w praktyce, poświęca się w ostatnich 20 latach japońskim metodom zarządzania. Stamtąd właśnie pochodzi koncepcja *lean management*¹. Jej źródłem jest Toyota Motor Corporation ze swoim systemem produkcyjnym². Obecnie (TPS) jest stosowany, po bardziej lub mniej udanych modyfikacjach, przez przedsiębiorstwa różnych branż na całym świecie. *Lean management* to przede wszystkim forma zaangażowania pracowników oraz kultura wdrażania ciągłych usprawnień. Ta koncepcja wymaga zmiany sposobu myślenia oraz postrzegania rzeczywistości i oznacza, że robimy tylko to, co kreuje lub dodaje wartość, czyli to, za co chce płacić klient. Wszystkie inne czynności są stratą. Innymi słowy metodologia *lean* to zastępowanie strat wartością.

Ostatnio dużym zainteresowaniem cieszy się jedno z narzędzi tego systemu, a mianowicie *lean accounting*. *Lean accounting* to rachunkowość dostosowana do wymagań i warunków *lean management*. Jest to koncepcja jeszcze mało znana w Polsce. Zorientowana jest ona na optymalizowanie rentowności strumieni wartości w zarządzaniu szczupłym przedsiębiorstwem. Jest to w dzisiejszej praktyce biznesowej niezwykle istotny aspekt, ze względu na oczekiwaną wysoką efektywność i wydajność. Przedsiębiorstwo jest wydajne, jeżeli wykonuje działania właściwie, a efektywne, gdy wykonuje właściwe zadania. Należy również zauważyć, iż przedsiębiorstwo może być efektywne w osiągnięciu założonych celów, choć niewydajne w swoich działaniach, i na odwrót.

¹ Na polski przez wielu autorów tłumaczone jako szczupłe zarządzanie. Nazwa *lean management* po raz pierwszy została użyta przez naukowców z Massachusetts Institute of Technology w Bostonie: J.P. Womacka, D.T. Jonesa i D. Roosa. W 1991 r. opublikowali oni słynną pracę *The Machine That Changed the World* (Maszyna, która zmieniła świat), w której porównywali parametry nakładów i wyników (efektywność) w przedsiębiorstwach japońskich, amerykańskich i europejskich.

² Z ang. *Toyota Production System*, w skrócie TPS.

Celem artykułu jest wskazanie roli *lean accounting* jako integralnego elementu zarządzania dokonaniaми oraz udowodnienie tezy, iż tradycyjna rachunkowość zarządcza nie zaspokaja potrzeb informacyjnych przedsiębiorstw produkcyjnych działających zgodnie z zasadami *lean*.

2. Założenia i definicja *lean accounting*

W krajowej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej od kilkunastu lat objaśniane były fragmentarycznie tylko niektóre metody stosowane w *lean accounting*. Prezentowano je często w oderwaniu od całej filozofii *lean management*. Najwięcej opracowań z zakresu *lean accounting* znajduje się w literaturze amerykańskiej. Najbardziej uznanymi autorytetami są B. Baggaley, B. Maskell, F. Kennedy, J. Huntzinger, J.M. Solomon, J. Stenzel, O.J. Fiume.

Koncepcje i metody rachunkowości zarządczej same w sobie są instrumentami neutralnymi. Mogą one być zastosowane mądrze lub w sposób niewłaściwy. Jednym z podstawowych kryteriów ich stosowania, lub nie, powinno być kryterium przewagi korzyści nad kosztami. A. Szychta [2008, s. 79], cytując Johnsona, prezentuje następujące podejście: „to nie systemy rachunkowości zarządczej³ są przyczynami złego, nieefektywnego zarządzania, lecz problem tkwi w niewłaściwym sposobie ich zastosowania oraz błędnych decyzjach menedżerów”. Jedną z metod zapobiegania tak opisanym problemom może być *lean accounting*. Trudnością jest jednak to, że nie ma jednorodnego zrozumienia zakresu, założeń i celów stawianych przed tym systemem rachunkowości. Przykładowe definicje pojawiające się w literaturze przedmiotu, zebrano w tab. 1.

Tabela 1. Przykładowe definicje i zakres *lean accounting*

Rok	Definicja i cele	Kraj pochodzenia	Termin używany w języku polskim	Źródło
1	2	3	4	5
2004	LA nie wymaga żadnej nowej matematyki ani złożonych algorytmów, ale wymaga zasadniczych zmian w perspektywie postrzegania (zmiana punktu widzenia).	Wielka Brytania	–	[Drickhamer 2004, s. 1]
2007	LA skupia się na prostych, wizualnych miarach adekwatnych do poziomu hali produkcyjnej dla ułatwienia ciągłego procesu podejmowania bieżących decyzji w połączeniu z narzędziami rachunkowymi dla długoterminowego planowania. Dlatego też LA jest integralną częścią wprowadzania zasada <i>lean management</i> . Jednocześnie stanowi ona niezbędne narzędzie do	Wielka Brytania	–	[Maynard 2007, s. 30]

³ A zwłaszcza system rachunku kosztów.

1	2	3	4	5
	podjmowania decyzji. Innymi słowy, LA dostarcza narzędzi do zarządzania zgodnego z zasadami lean.			
2008	Koncepcja LA została zaprojektowana, aby lepiej odzwierciedlać finansowe dokonania firm , które wprowadziły zasady <i>lean</i> do zarządzania. Może się to przejawiać w analizowaniu kosztów przez pryzmat łańcuchów wartości, zmianach zarządzania zapasem oraz modyfikacjach raportów finansowych, tak aby zawrzeć w nich również informacje niefinansowe.	USA	–	[Brosnahan 2008, s. 61]
2010	<i>Lean management accounting</i> zawiera w sobie rachunkowość, kontrolę i pomiary wyników, które wspierają wprowadzenie <i>lean manufacturing</i> i podtrzymują przedsięwzięcie <i>lean</i> w długiej perspektywie. Metoda <i>lean management accounting</i> musi nie tylko aktywnie popierać <i>lean manufacturing</i> , ale także sama w sobie musi zawierać metodę <i>lean</i> . [...] Tradycyjne kalkulowanie kosztów i systemy budżetowania nie są adresowane do strumieni wartości, ale są zorganizowane wokół działów. W konsekwencji nie są przydatne w zarządzaniu procesem tworzenia wartości. <i>Lean accounting system</i> do kalkulowania i planowania budżetu jest skupiony na strumieniach wartości, wymaga bardzo mało transakcji, jest oparty na zrozumieniu czynności wymaganych, by wykonać daną pracę (produkcja, marketing, projektowanie, usługa, albo operacja wsparcia) i kosztach związanych z tymi czynnościami.	Polska	<i>lean management accounting</i> zamiennie z <i>lean accounting system</i>	[Luciejewski 2010, s. 88, 90]
2010	LA jest ogólnym terminem używanym do opisanie zmian wymaganych dla rachunkowości, kontroli, pomiaru i procesów zarządzania w taki sposób, aby wspierać <i>lean manufacturing</i> i myślenie zgodne z zasadami <i>lean</i> (<i>lean thinking</i> LA jest metodą kontroli i zarządzania, która w pełni odzwierciedla praktyki i myślenie zgodne z zasadami lean). LA prowadzi do właściwego podjmowania decyzji poprzez dostarczanie adekwatnych, zrozumiałych i łatwych do przełożenia na działania informacji . LA oszczędza czas i pieniądze poprzez eliminowanie strat [...], promuje usprawnienia <i>lean</i> .	Wielka Brytania	–	[Maskell 2010, s. 1]

Tabela 1, cd.

1	2	3	4	5
2010	Lean accounting zajmuje się generowaniem i komunikowaniem informacji finansowych i niefinansowych dla menedżerów i pracowników podejmujących decyzje dotyczące realizacji strategii. [...] Celem LA jest eliminowanie sporządzania rozbudowanych, skomplikowanych i zbytecznych raportów i transakcji oraz metod zorientowanych na kontrolę <i>ex post</i> działalności operacyjnej, stosowanych w tradycyjnej rachunkowości zarządczej. Nadrzędną zasadą w szczupłej rachunkowości w generowaniu i komunikowaniu informacji finansowych i niefinansowych jest koncepcja ścieżki przepływu produktu (<i>flow-path</i>) przyjęta w procesie produkcji i procesach zarządzania.	Polska	<i>Lean accounting</i> zamiennie z „odchudzoną rachunkowością”	[Sobańska 2010, s. 108, 109]
2011	Przedmiotem „szczupłej rachunkowości” jest: 1. „Wyszczuplenie” praktyk związanych z funkcją rachunkowości realizowanych obligatoryjnie przez każdy podmiot gospodarczy (redukcja liczby realizowanych transakcji, poprawa drożności systemu zatwierzeń). 2. Tworzenie zarządczych systemów pomiaru efektywności kosztowej, stanowiących alternatywę dla istniejących rozwiązań z zakresu raportowania osiągniętych wyników finansowych.	Polska	<i>Lean accounting</i> zamiennie ze „szczupłą rachunkowością” oraz „szczupłą księgowością”	[Koch i in. 2011]
2013	<i>Lean accounting</i> (LA) zajmuje się generowaniem informacji finansowych i niefinansowych dla menedżerów i pracowników podejmujących decyzje zapewniające realizację strategii, uwzględniając cel podejścia <i>lean</i> w procesie rachunkowości i konieczność jego reorientacji na tworzenie wartości. Celem <i>lean accounting</i> jest eliminowanie marnotrawstwa przez likwidowanie rozbudowanych, skomplikowanych oraz zbytecznych raportów i transakcji oraz zastępowanie metod tradycyjnej rachunkowości zarządczej, zorientowanych na kontrolę efektywności <i>ex post</i> w krótkim okresie nowymi metodami zorientowanymi na tworzenie wartości dla klienta w długim okresie.	Polska	<i>Lean accounting</i> zamiennie ze „szczupłą rachunkowością”	[Sobańska 2013, s. 56, 57]

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Brosnahan 2008, s. 61; Drickhamer 2004, s. 1; Koch i in. 2011; Luciejewski 2010, s. 88, 90 Maskell 2010, s. 1; Maynard 2007, s. 30; Sobańska 2010, s. 108, 109, 2013, s. 56, 57].

Z treści zawartej w tab. 2 wynika, że *lean accounting*: wspiera wdrażanie zasad *lean*, jest narzędziem do upraszczania i doskonalenia procesów oraz dostarcza potrzebnych informacji. Z zestawienia tego wynika również, iż brakuje jednorodnego tłumaczenia terminu *lean accounting* na język polski.

I. Sobańska stwierdza [2011, s. 486, 487], iż „nadrzędną zasadą »szczupłej« rachunkowości (*lean accounting*) w generowaniu i komunikowaniu informacji finansowych i niefinansowych jest koncepcja ścieżki przepływu produktu (*flow-path*) przyjęta w procesie produkcji i procesach zarządzania. Stąd też głównym obiektem pomiaru kosztów w LA jest strumień wartości grupy produktów a nie każdy produkt wchodzący w skład takiej grupy. W »szczupłej« rachunkowości eliminowana jest informacja o jednostkowym koszcie produktu tworzona w systemie rachunkowości zarządczej tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstw oraz myślenie o redukcji kosztów w krótkim okresie. Nieprzydatność tej informacji wynika z faktu, że w podejściu *lean*:

- ceny sprzedaży są szacowane na podstawie wartości produktu, a nie na podstawie kosztu jednostkowego,
- minimalne zapasy w systemie JIT lub *kanban* są wyceniane na podstawie informacji o kosztach produktów ustalanych mniej skomplikowanymi metodami niż rachunek standardowych,
- kryterium optymalizacyjnym w decyzjach »przyjąć czy odrzucić«, »kupować czy produkować u siebie« jest rentowność strumienia wartości, a nie poszczególnych produktów,
- efekty eliminowania marnotrawstwa i procesu ciągłego doskonalenia »od góry do dołu« muszą być oceniane na bieżąco, a nie po miesiącu (analiza odchyleń w standardowym rachunku kosztów)».

B.H. Maskell⁴, jeden z autorytetów w dziedzinie nowoczesnych koncepcji rachunkowości zarządczej, wyraźnie podkreśla [2010, s. 9], iż *lean accounting* nie istnieje samodzielnie oraz że jest „do usług” działań operacyjnych. Jego zdaniem istnieje pewnego rodzaju ścieżka dojrzałości *lean* – im bardziej dojrzałe przedsiębiorstwo stosuje zasady produkcyjne i inne, zgodnie z zasadami *lean*, tym więcej korzyści jest w stanie uzyskać ze stosowania *lean accounting*. Przedsiębiorstwa działające zgodnie z zasadami *lean* dbają o takie osiągnięcie wyników, aby miały one charakter powtarzalny, dzięki doskonaleniu procesów, a nie skupianiu się na wynikach samych w sobie. W tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstwach dokonania oceniane są w odniesieniu do założeń i kosztów standardowych. Co to może oznaczać dla procesów i ich rzeczywistej efektywności? Jeżeli np. kluczowym wskaźni-

⁴ Brian H. Maskell posiada ponad 25-letnie doświadczenie w produkcji i logistyce. Pracował m.in. dla Xerox. Jest autorem wielu publikacji i książek z zakresu pomiaru dokonań, zarządzania zgodnego z zasadami *lean* oraz samego *lean accounting*. Najbardziej znanymi są: *Performance measurement for world class manufacturing* (1991), *New performance measures* (1994), *Making the numbers count: The accountant as an agent of change* (1996), *Putting performance measurement to work* (1999) oraz *Practical lean accounting: A proven system for measuring and managing the lean enterprise* (2004).

Tabela 2. Praktyki i narzędzia *lean accounting*

Element	Praktyki	Narzędzia
1. Podstawowa rachunkowość zarządcza	1. Ciągła eliminacja strat w procesach transakcyjnych, raportach i innych narzędziach rachunkowości	1. Mapowanie strumienia wartości (VSM) 2. <i>Kaizen</i> 3. Rozwiązywanie problemów metodą PDCA
2. Procesy rachunkowości wspierające transformację <i>lean</i>	1. Zarządzanie dokonaniem i ciągłe doskonalenie	1. Pomiar dokonań do najniższego poziomu organizacji połączony ze strategią firmy i celami doskonalenia 2. Tablice do pomiaru dokonań w łańcuchów wartości 3. Raportowanie dokonań
	2. Zarządzanie kosztami	1. Rachunek kosztów i wyników strumienia wartości (<i>value stream costing</i>)
	3. Zarządzanie wartością i kosztami dostawców oraz klientów	1. Rachunek kosztów celu (<i>target costing</i>)
3. Czytelna informacja dostarczana na czas	1. Raportowanie finansowe	1. Wymagane prawem sprawozdania finansowe 2. Podstawowa księgowość (głównie w oparciu o gotówkę)
	2. Wizualne raportowanie finansowych i niefinansowych miar	1. Raportowanie dokonań z użyciem wizualnych narzędzi na każdym poziomie organizacji
	3. Podejmowanie decyzji	1. Analizy zmian w kosztach i przychodach przy zastosowaniu rachunku kosztów i wyników strumienia wartości (<i>value stream costing</i>)
4. Planowanie z perspektywy <i>lean</i>	1. Planowanie i budżetowanie	1. <i>Hoshin kanri</i> 2. Planowanie sprzedaży i operacji (S&OP)
	2. Wpływ ciągłego doskonalenia	1. Rachunek kosztów i wyników strumienia wartości (<i>value stream costing</i>) i analizy zdolności produkcyjnych 2. Rachunek redukcji kosztów (<i>kaizen costing</i>) 3. Analizy łańcuchów wartości metodą VSM 4. Raportowanie operacyjnych, finansowych i wpływających na zdolności produkcyjne wyników usprawnień. Plan dla korzyści finansowych
	3. Planowanie wydatków kapitałowych	1. Przyrost wartości z wydatkowanego kapitału
	4. Inwestowanie w pracowników	1. Raportowanie miar uczestnictwa i zaangażowania pracowników w ciągłym doskonaleniu oraz szkoleń 2. Podział zysków
5. Wzmocnienie wewnętrznej kontroli dzięki rachunkowości	1. Kontrola wewnętrzna na podstawie kontroli operacyjnej	1. Eliminacja zbędnych transakcji 2. Mapy procesów i ryzyk
	2. Wycena zapasów	1. Proste metody wyceny zapasu, bez konieczności ciągłej inwentaryzacji (niski zapas – łatwa kontrola)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Maskell, Baggaley 2006, s. L3].

kiem jest poziom wykorzystania maszyn, to skutkiem może być produkcja większa niż zapotrzebowanie, a co za tym idzie, nadmierny zapas, który jest najgorszą ze

strat. B.H. Maskell i B.L. Baggaley [2006, s. L3] wyróżnili praktyki i narzędzia *lean accounting* w podziale na pięć grup, które zostały przedstawione w tab. 2.

Zupełnie inną wizję *lean accounting* prezentuje Fiume [2011, s. 22–26]. Uważa, że jej wymiarami są: *miarę i miary dokonań*, praktyki księgowe i zarządzanie inwestycjami. Autor ten twierdzi, iż *wskaźniki* są ważne gdyż: „mówią pracownikom, co zarząd uważa za istotne, a pracownicy chcą pokazać, że robią to, czego oczekują od nich zarząd”. Ponadto zgodnie z poglądami tegoż praktyka „wskaźniki kształtują zachowania”, a ich głównymi użytkownikami są pracownicy.

W 2006 r. amerykańska organizacja zawodowa rachunkowości (IMA) opracowała wytyczne w celu ułatwienia praktykom rachunkowości zrozumienia procesów zgodnych z koncepcją *lean* oraz reorientacji systemu rachunkowości na tworzenie wartości dla klienta, zbierając je w pięć zasad szczupłej rachunkowości. Przytacza je Sobańska [2011, s. 483, 484]:

1. „»Szczupła« i prosta rachunkowość biznesowa jest to rachunkowość »odchudzona« przez eliminowanie marnotrawstwa w procesach realizacji transakcji, sporządzania raportów i stosowanych wcześniej metod rachunkowości zarządczej.

2. Procesy rachunkowości wspomagające transformację w kierunku »szczupłego« przedsiębiorstwa są zorientowane na pomiar i zrozumienie tworzenia wartości dla klienta, koncentrację na strumieniu wartości, a nie na poszczególnych produktach/usługach (proces wytwarzania).

3. Tworzenie informacji finansowych i niefinansowych zrozumiałych i aktualnych, komunikowanych w formie częstych raportów (nie tylko miesięcznych) i formach wizualnych oraz dostępnych także w czasie rzeczywistym.

4. Proces planowania i budżetowania jest zorientowany na osoby odpowiedzialne za strategicznym poziomie zarządzania przy zastosowaniu metody *hoshin* osiąganie wyników i aktywnie zaangażowanych w ustalanie celów, następnie obejmuje kierownictwa jednostek biznesowych oraz zespoły odpowiedzialne za poszczególne strumienie wartości.

5. Wzmocniona kontrola wewnętrzna rachunkowości, co oznacza, że nie należy eliminować przedwcześnie metod i mechanizmów kontrolnych tradycyjnej rachunkowości dopóki nowe metody *lean accounting* i mechanizmy społecznej kontroli nie zapewniają jeszcze prawidłowej kontroli procesów”.

3. Pomiar i zarządzanie dokonaniem w ramach *lean accounting*

W warunkach ograniczeń dostępności zasobów, efektywnym narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem jest pomiar i zarządzanie dokonaniem. W literaturze wskazuje się, że pojęcie „dokonania” (*performance*), jest różnie interpretowane i przedstawiane w różnych aspektach. Słownik języka polskiego PWN podaje „dokonać” to znaczy: zrobić coś trudnego lub ważnego, doprowadzić coś do końca. E. Jaworska [2010, s. 162] podaje, że odpowiednikami tego terminu w języku polskim, występującymi w literaturze przedmiotu z zakresu rachunkowości czy zarządzania, są przy-

kładowo: efekty, wyniki, rezultaty, osiągnięcia. W polskiej literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej pojęcie „dokonania” zaczęło się pojawiać w połowie lat 90. ubiegłego wieku. A. Jarugowa i E. Nowak [1995, s. 300] napisali wówczas, że „nowoczesny system pomiaru dokonań powinien zawierać miary różnego typu, w tym w szczególności miary ujmujące czynniki niezbędne do osiągnięcia przez jednostkę wiodącej pozycji na rynku”. Jak podkreśla A.M. Kostur [2009, s. 152], „dokonania mogą być rozumiane: statycznie – jako wydarzenia; dynamicznie – jako działania; simultanicznie – jako działania i efekty tego działania porównane ze wzorem”.

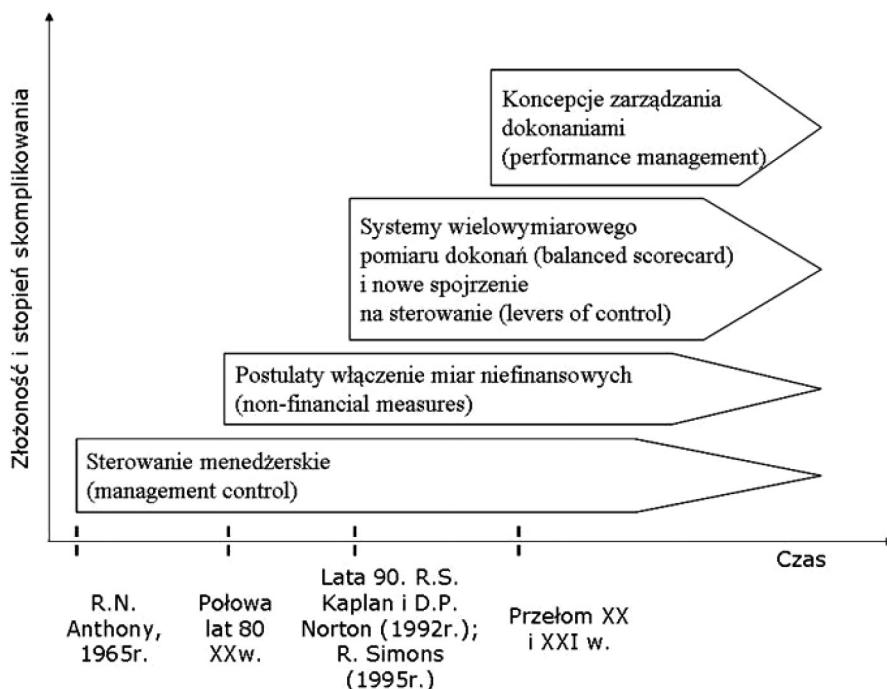
Można zatem przyjąć, iż dokonania istnieją, gdy efekty, wyniki i rezultaty mogą być opisane, zmierzone i zakomunikowane odbiorcom w celu podjęcia decyzji [Kostur 2009, s. 153]. Na bazie studiów literaturowych można przyjąć, że „dokonania” są sumą procesów, które prowadzą menedżerowie i pracownicy, dążąc do otrzymania pożądanych rezultatów w przyszłości.

Mówiąc o dokonaniach w przedsiębiorstwach, należy rozpocząć od stawiania celów i pomiaru dokonań w stosunku do nich⁵. Dlatego też pomiar dokonań ściśle wiąże się z *zarządzaniem dokonaniem*. Na bazie studiów dorobku naukowego B. Nity można zauważyć zdecydowane stanowisko wobec chronologii pomiaru dokonań przedsiębiorstw. Autor dowodzi, iż „współczesne podejście do zarządzania dokonaniem jest rezultatem procesu ewolucji, który przejawiał się w poszukiwaniu nowych metod zorientowanych na wieloaspektowy pomiar dokonań oraz proponowaniem nowych ram koncepcyjnych rachunkowości zarządczej” [Nita 2010, s. 370 i n.]⁶. Na rysunku 1 zaprezentowano graficzną postać analizy B. Nity.

Sprzymierzeńcem doskonalenia procesów zarządzania jest skuteczny system pomiaru i zarządzania dokonaniem. O. Fiume [2011, s. 38] twierdzi, iż: „pomiar dokonań stanowi wsparcie strategii, która powinna być przełożona na cele operacyjne”. Zachęca on do niezbyt wielu wskaźników, w większości niefinansowych, które będą promować właściwe zachowania. Jednocześnie powinny one być proste i łatwe do zrozumienia, i powinny mierzyć procesy, a nie wydajności ludzi. Pomiar wyników powinien się odnosić do ustalonych celów, jednak nie powinno się łączyć pomiarów różnych czynników w jednym wskaźniku dla zapewnienia ich przejrzystości. Mierniki muszą być ujęte w jednostkach czasu (godzinowe, dzienne, tygodniowe itd.), zwizualizowane i śledzone w czasie, aby pokazywać trendy. Dalej O. Fiume [2011, s. 40] zachęca do stworzenia swobodnego słownika dla wskaźników, w skład którego powinny wejść: nazwa wskaźnika, jego definicja, źródło danych i informacji, ustalony mierzalny cel, odpowiedzialne za jego realizację stanowiska i częstotliwość pomiaru. Prócz tego, praktyka biznesowa dowodzi, iż wszystkie wskaźniki, aby skutecznie wspierać procesy zarządzania operacyjnego, powinny łączyć się ze strategią i koncentrować się na procesach. Co więcej, często deprecjonowana (i kojarzona

⁵ Jeżeli dla przedsiębiorstwa nie ma określonych celów, to trudno będzie określić, czy się je osiągnęło. Samo mierzenie dokonań nie implikuje jednak zarządzania nimi.

⁶ Przez takich badaczy, jak np. R. Simons.



Rys. 1. Od sterowania menedżerskiego do zarządzania dokonaniem

Źródło: [Nita 2010, s. 371].

z ustrojem socjalistycznym) kontrola wizualna, ma istotny i pozytywny wpływ na motywację i komunikację. Jedną z podstawowych zasad dla wskaźników jest to, że nie powinny być one opracowane raz na zawsze – kiedy sytuacja się zmienia, modyfikujemy wskaźniki i dostosowujemy do zaistniałej sytuacji i wyzwań.

Podejście takie popiera Michalak [2009, s. 175, 176], podkreślając, iż jednym z założeń zarządzania spójnego z praktykami *lean* „jest wizualna prezentacja wyników, która jest coraz bardziej rozpowszechniona w systemach rachunkowości na świecie. [...] Zastosowanie tabel wyników pozwala na wyeliminowanie potrzeby ciągłej, szczegółowej analizy odchyłeń poszczególnych pozycji kosztów i wyników, na którą często są ukierunkowane tradycyjne systemy rachunkowości. [...] Dane w tabelach dostarczają jednostronicowego podsumowania wyników strumienia wartości obejmującego zarówno wyniki finansowe jak i operacyjne”.

W praktyce, w ramach systemu *lean accounting*, oprócz informacji finansowych, są tworzone informacje niefinansowe umożliwiające pracownikom szybką reakcję na zakłócenia, dokonywanie udoskonaleń i dostarczanie klientom dokładnie na czas produktów o wymaganych cechach. Praktyka biznesowa dowodzi, iż wszystkie wskaźniki, aby skutecznie wspierać procesy zarządzania operacyjnego, powinny łączyć się ze strategią i koncentrować się na procesach. I. Sobańska [2010, s. 116], po-

pierając takie założenie, twierdzi, że: „są to tylko niezbędne informacje, dostarczane pracownikom do miejsc pracy, dokładnie na czas ich wykorzystania. Informacje te są prezentowane w formie wizualnej na specjalnych tablicach określanych jako tablice wyników lub wizualne tablice informacyjne⁷. Tablice te umożliwiają stosowanie wizualnego systemu kontroli dokonań nie tylko w procesie produkcji, lecz także na każdym poziomie zarządzania. Informacje niefinansowe zamieszczane na tablicach wyników mają postać wskaźników lub znaków sygnalizujących potrzebę skoncentrowania uwagi pracowników na określonych działaniach. Są to inne wskaźniki niż stosowane w tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstwach”. Bardzo podobną opinie wyrażają J. Michalak [2009, s. 175] oraz J.S. Czarnecki [2008, s. 57], który to twierdzi, iż „organizacje zarządzane w logice procesowej potrzebują informacji jako podstawy do podejmowania decyzji. Nadal też pomiar efektywności zastosowania zasobów wyznacza, a zarazem ogranicza obszar, w którym kadra kierownicza może wpływać na zachowanie firmy”.

Narzędzia *lean accounting* swym zakresem obejmują całe przedsiębiorstwo i wpływają na pracę każdego członka organizacji oraz zapewniają spójność celów, od strategicznych celów organizacji poczynając, na indywidualnych celach operacyjnych poszczególnych pracowników kończąc, tworząc jednocześnie kulturę organizacyjną sprzyjającą ciągłemu doskonaleniu. I. Sobańska [2011, s. 488] przekonuje, iż „tylko wdrożenie metod »szczipłej« rachunkowości w sposób zintegrowany przynosi większe korzyści dla realizacji tego celu na poziomie strategicznym i operacyjnym, ponieważ ich skuteczność w tworzeniu informacji dokładnie na czas jest oparta na wzajemnym powiązaniu (oddziaływaniu na siebie) wewnątrz systemu rachunkowości zarządczej”.

Takie założenia wyznaczają kierunek rozwiązania problemu pomiaru, a tym samym pokazują kierunki przeobrażeń, jakim muszą podlegać systemy rachunkowości firm. Wyznaczają one również sposób i metody pracy specjalistów rachunkowości zarządczej.

4. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej w kulturze *lean*

Praktyka biznesowa wskazuje, że współczesna rachunkowość zarządcza wspomaga zarządzanie dokonaniaми przedsiębiorstwa oraz umożliwia realizację strategii przedsiębiorstwa. Dlatego też od specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga się, aby byli agentami zmian i menedżerami informacji. A. Szychta [2011, s. 294] wskazuje iż: „transformacja pierwotnej roli *management accountants* z „dostawców” informacji na projektantów systemu rachunkowości zarządczej, oznacza, że następuje ich przesunięcie w informacyjnym łańcuchu wartości przedsiębiorstwa z początkowego

⁷ W przedsiębiorstwach działających zgodnie z zasadami *lean management* w standardowy skład tablic wchodzi tablice dokonań (kluczowych mierników dokonań) oraz tablice rozwiązywania problemów w przeróżnych formach.

ogniwa – gromadzenie i dostarczania danych – do kolejnych ogniw tego łańcucha”, czyli do zarządzania wiedzą i podejmowania decyzji. Zgodnie z deklaracją IMA, którą przywołuje B. Nita [2009, s. 245, 246], „to właśnie specjaliści rachunkowości zarządczej powinni odgrywać aktywną rolę w procesie zarządzania dokonaniem”. Ich działalność powinna przejawiać się m.in. poprzez (por. [Nita 2009, s. 246]):

- aktywne uczestnictwo w analizowaniu krytycznych czynników sukcesu oraz opracowywaniu mierników dokonań,
- interpretowanie informacji o znaczeniu operacyjnym,
- analizowanie potencjalnego wpływu mierników na zachowania pracowników,
- projektowanie modeli, które zapewniają spójność danych wykorzystywanych w zarządzaniu,
- rozwój i przeprowadzanie szkoleń z zakresu mierników czynników sukcesu,
- identyfikowanie i wdrażanie metod zapewniających ciągłe doskonalenie procesów.

I. Sobańska [2010, s. 100, 101], cytując za IMA, przekonuje, iż: „specjaliści rachunkowości zarządczej uczestniczący w zespołach międzyfunkcyjnych powinni posiadać kilka kluczowych umiejętności, takich jak:

- mierzenie, analizowanie i raportowanie informacji zgodnie z potrzebami użytkowników,
- kompleksowe postrzeganie organizacji i procesów biznesowych,
- wiarygodność i podejście nastawione na rozwiązywanie problemów i ich formułowanie”.

M. Fischer i K. Rosenzweig [1995, s. 434] podają ponadto, również za IMA, że wyróżniono cztery normy postępowania etycznego pracowników służb finansowych, a mianowicie: kompetencje, dyskrecja, uczciwość i obiektywizm. Z takim podejściem zgadza się również M. Michałak [2010, s. 487, 489]. Twierdzi on m.in., że „w przedsiębiorstwach klasy światowej, zorientowanych na proces tworzenia wartości, specjaliści rachunkowości zarządczej współuczestniczą w planowaniu, implementacji i pomiarze stopnia kreacji wartości dla akcjonariuszy”.

Tak opisany i zdefiniowany zakres udziału pracowników służb finansowych w życiu jednostek gospodarczych wydaje się zdecydowanie szerszy i bardziej międzyfunkcyjny niż w tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstwach. Międzynarodowe korporacje dostosowują swoje struktury organizacyjne, m.in. właśnie po to, by taką nową rolę służb finansowych umożliwić lub wzmocnić⁸.

Podsumowaniem roli specjalistów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie działającym zgodnie z zasadami *lean* może być zalecenie: stosuj koncepcję, zasady i narzędzia *lean* zarówno w produkcji, jak i w procesach biznesowych, eli-

⁸ Najczęściej stosowane są dwie koncepcje. Pierwsza, w której tworzone są międzyfunkcyjne zespoły, np. wokół poszczególnych marek produktów i w każdym z takich zespołów jest specjalista finansowy. Przykładem może być Procter & Gamble. Innym modelem jest przypisywanie w strukturach funkcyjnych dedykowanych specjalistów rachunkowości do danego obszaru, np. w Philip Morris International.

minuj transakcje, eliminując ich potrzebę, używaj systemu finansowo-księgowego jako jednego z narzędzi do ustalenia, czy doszło do usprawnienia – uprość go tak, by mogli go używać inni pracownicy. Celem kontrolerów powinna się stać pomoc obszarom operacyjnym we własnoręcznym gromadzeniu istotnych danych oraz minimalizowanie czasu pomiędzy zbieraniem danych a ich analizą, tak aby na bieżąco móc reagować na pojawiające się problemy i doskonalić wszelkie procesy zachodzące w przedsiębiorstwie.

5. Podsumowanie

Zmiany następujące w przedsiębiorstwach i ich otoczeniu wymuszają dostosowanie i doskonalenie systemu rachunkowości zarządczej. Rozwój rachunkowości zarządczej wynikał w dużej mierze ze wzrostu zapotrzebowania na informacje użyteczne (istotne) w procesie podejmowania decyzji i procesie ich kontroli. Stworzenie i wdrożenie systemu pomiaru dokonań, który umożliwiłby okresową ocenę strategicznych kierunków działalności i ułatwił podejmowanie odpowiednich działań do zapewnienia skutecznego osiągnięcia celów, stał się jednym z zasadniczych zadań rachunkowości zarządczej.

Powstawanie „szczyłych przedsiębiorstw” (*lean enterprise*) wymusiło zastosowanie nowych metod zarządzania, oraz jednoczesnego stosowania nowego, szczupłego systemu rachunkowości (*lean accounting*). W szczupłych przedsiębiorstwach następuje zastąpienie tradycyjnych metod rachunkowości zarządczej zupełnie innymi metodami. Sojusznikiem doskonalenia procesów staje się skuteczny system pomiaru i zarządzania dokonaniami, gdyż stanowi on wsparcie strategii, która powinna być przełożona na cele operacyjne. Do poprawy procesów, gromadzenia i przetwarzania informacji w systemie rachunkowości *lean accounting* wykorzystywane są narzędzia typowe dla *lean manufacturing*. Przedsiębiorstwa stosujące się do praktyk i zasad *lean* w obszarze rachunkowości mają proste, aktualne i łatwe do zrozumienia raporty, koncentrują uwagę na kreowaniu wartości dla klientów, efektywnie i skutecznie wdrażają zasady *lean*, osiągają niższy poziom kosztów w porównaniu do tradycyjnie zarządzanych przedsiębiorstw.

Obecnie w przedsiębiorstwach działających w oparciu o kulturę *lean* specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej zajmują się przede wszystkim analizowaniem i komunikowaniem wyników z zainteresowanymi jednostkami, współuczestniczą w podejmowaniu przeróżnych decyzji biznesowych, są aktywnymi uczestnikami szeroko pojętych działań ciągłego doskonalenia (w obszarach rachunkowości, jak i poza nią). Pełnią oni swoistą funkcję konsultantów, którzy dysponując niemal nieograniczonym dostępem do zasobów informacyjnych, mają znaczny wpływ na zarządzanie i procesy ciągłego doskonalenia. Ponadto specjaliści rachunkowości zarządczej biorą aktywny udział w pracach zespołów międzyfunkcyjnych i międzyorganizacyjnych.

Literatura

- Brosnahan J.P., 2008, *Unleash the power of lean accounting*, Journal of Accountancy, July.
- Burnes B., Hakeem J., 1995, *Culture, cognitive dissonance and the management of change*, International Journal of Operations & Production Management, vol. 15, no. 8.
- Czarnecki J.S., 2008, *Od logiki struktury do logiki procesu – menedżer i rachunkowość*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 44 (100), SKwP, Warszawa.
- Drickhamer D., 2004, *Lean Accounting: Novel Numer Crunching*, www.Industryweek.com.
- Fischer M., Rosenzweig K., 1995, *Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management*, Journal of Business Ethics vol. 14, no. 6.
- Fiume O., 2011, *Lean accounting – rachunkowość zgodna z zasadami lean*, materiały warsztatowe, XI Międzynarodowa Konferencja Lean Management, Wrocław, 14–16 czerwca 2011.
- Jarugowa A., Nowak W., 1995, *Pomiar i ocena dokonań jednostek zorientowanych na zysk*, Rachunkowość, nr 6.
- Jaworska E., 2010, *Pomiar dokonań a zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *System zarządzania kosztami i dokonaniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Koch T., Horbal R., Kagan R., Sobczyk T., Plebanek S., 2011, *10 przykazań dla szefa firmy wdrażającego filozofię Lean*, XI Międzynarodowa Konferencja Lean Manufacturing, czerwiec 2011, Wrocław.
- Kostur A.M., 2009, *Istota i zakres pomiaru dokonań w jednostkach biznesowych*, [w:] H. Buk, A.M. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości. Księga pamiątkowa wydana z okazji 60-lecia obecności prof. zw. dra hab. Zbigniewa Messnera w Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamickiego w Katowicach*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamickiego, Katowice.
- Luciejewski W., 2010, *Primum non prodigere*, <http://luciejwl.wordpress.com/2011/02/28/primum-non-prodigere-w-wersji-pdf/>.
- Maskell B.H., 2010, *What Is Lean Accounting*, www.maskell.com.
- Maskell B.H., Baggaley B.L., 2006, *Lean accounting: What's it all about?*, Target Magazine, vol. 22, no. 1, s. 35–43.
- Maynard R., 2007, *Count on lean*, Quality World Magazine, March.
- Michalak J., 2009, *Założenia, zasady i narzędzia lean accounting*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 49 (105), SKwP, Warszawa.
- Michalak J., 2010, *Pomiar dokonań*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza: podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław.
- Nita B., 2010, *Kontrola zarządcza a zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy zarządzania kosztami i dokonaniem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza: podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., 2011, *Rachunkowość w zarządzaniu „szczupłym” przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego: Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia Nr 41 (668), Szczecin.
- Sobańska I., 2013, *Lean accounting – geneza, zasady, metody*, [w:] I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Stańda A., 2006, *Zarządzanie zmianami organizacyjnymi*, [w:] K. Krzakiewicz (red.), *Teoretyczne podstawy organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu; Poznań.

- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A., 2011, *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 62 (118), SKwP, Warszawa.

THE USE OF LEAN ACCOUNTING IN PERFORMANCE MANAGEMENT

Summary: Under various resource constraints, an effective way of any business management can constitute of performance management as a part of lean accounting concept. Performance measurement system should include various types of indicators, in particular measures reflecting market leading position of the company. A well-defined performance management system supports any strategy which should be translated into operational objectives. The system should not comprise of too many indicators and the majority of them should not be directly connected with financial aspects. The measures should reflect all expected behaviour of employees. At the same time the indicators should be simple and easy to understand, and they should also be focused on processes and not on the employees yield verification. The key role in a process of performance management belongs to management accounting specialists.

Keywords: lean accounting, measurement achievements, performance management.