

***Lean Accounting* – szansa rozwoju metod rachunkowości zarządczej w teorii i w praktyce**

Katarzyna Kalinowska

6.1. Wprowadzenie

W warunkach globalizacji rynków, zmieniających się technologii informatycznych i komunikacyjnych oraz rosnącej konkurencji, konieczne staje się opracowywanie i wdrażanie kreatywnych, dynamicznych sposobów zarządzania organizacją, których celem jest określenie istotnych kierunków rozwoju przedsiębiorstwa. Zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga z jednej strony nowoczesnych, zintegrowanych metod wspomagających i pozwalających jednostce elastycznie reagować na presję wywieraną przez konkurencję, z drugiej strony odpowiednio wykształconej kadry zarządzającej, która musi mieć stale na uwadze jego aktualną kondycję finansową. Posiadanie pełnej i aktualnej informacji o dokonaniach jednostki gospodarczej stało się niezbędne do racjonalnego podejmowania decyzji gospodarczych. Ogromnego znaczenia nabiera tu system rachunkowości, który będąc składową systemu zarządzania przedsiębiorstwem, dostarcza istotne informacje wymagane w procesie podejmowania decyzji gospodarczych. Jak pisała A. Jaruga (1985), „rachunkowość jako jeden z najwcześniej ukształtowanych systemów służyła informacjami umożliwiającymi ocenę pomyślności działania firmy i kontrolę nieprawidłowości w gospodarowaniu”.

Ewolucja systemu rachunkowości następowała wraz ze zmianami zachodzącymi w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw na przestrzeni setek lat. Utrzymanie znaczącej roli systemu rachunkowości jako systemu informacyjnego, generującego informacje służące podejmowaniu decyzji gospodarczych, wymagało reorientacji w istniejącej dotychczas strukturze systemu rachunkowości. Obszar rachunkowości zarządczej był przedmiotem prac badawczych prowadzonych pod kierunkiem prof. A. Jarugi

w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego. Należy wyraźnie podkreślić, że na początku lat 80. pierwszą osobą w literaturze polskiej, opisującą potrzebę rozdzielenia w rachunkowości aspektu menedżerskiego i sprawozdawczego, była A. Jaruga (1995). To ona wskazała potrzebę pozyskania informacji wymaganych do realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa. Strategiczna rachunkowość zarządcza stała się integralną częścią procesu zarządzania w organizacji (Jaruga 1997). Z biegiem czasu, w wyniku transformacji społeczno-gospodarczej w połowie lat 80. ub. wieku, na świecie miały miejsce wyraźne zmiany w obszarze koncepcji i metod rachunkowości zarządczej ukierunkowanych na podejmowanie decyzji długookresowych i kreowanie wartości w długim okresie. Nastąpił rozwój obszaru badawczego w teorii rachunkowości, w praktyce natomiast widoczna była reorientacja z rachunkowości operacyjnej na strategiczną.

Współczesne przedsiębiorstwa, podejmując walkę konkurencyjną na rynkach globalnych, zmieniają podejście do organizacji firmy, procesu produkcji, pomiaru kosztów i kultury organizacji. Proces globalizacji gospodarki i towarzyszące mu ciągłe zmiany wpływające na funkcjonowanie przedsiębiorstw powodują, iż efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga ciągłego optymalizowania procesów wyodrębnionych w łańcuchu tworzenia wartości w poszczególnych obszarach biznesowych. Zachodzące zmiany w filozofii zarządzania przedsiębiorstwem – odchodzenie od produkcji masowej, tradycyjnych metod zarządzania i przechodzenie do modelu szczupłego przedsiębiorstwa (*Lean Enterprise*) – wzmogły zapotrzebowanie na informacje ilościowe i wartościowe niezbędne do monitorowania realizacji celów strategicznych jednostki. Charakterystyczne jest wdrażanie w przedsiębiorstwach amerykańskich i europejskich podejścia szczupłego zarządzania (*Lean Management*), a wraz z nim zasad szczupłej rachunkowości – *Lean Accounting* – zorientowanej na pomiar wartości tworzonej dla klienta i skoncentrowanej na strumieniach wartości. Szczególnego znaczenia w praktyce tych przedsiębiorstw nabiera zarządzanie kosztami w łańcuchu dostawców. Powoduje ono, że procesy zarządzania przekraczają granice prawne firmy. Z praktyki szczupłych przedsiębiorstw wynika, iż zastosowanie koncepcji *Lean* w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa musi mieć charakter kompleksowy.

Celem niniejszego rozdziału jest próba objaśnienia istoty zmian w strukturze systemu rachunkowości w strategicznym zarządzaniu kosztami procesów przedsiębiorstwa, w kontekście reorientacji filozofii zarządzania organizacją we współczesnej gospodarce i przechodzenia na model szczupłych przedsiębiorstw. W opracowaniu uwaga została zwrócona na specy-

ficzne uwarunkowania i zasady koncepcji *Lean Accounting* – m.in. na narzędzia i metody szczupłej rachunkowości oraz kulturę szczupłej organizacji. Wskazano potrzebę kompleksowego wdrożenia i zastosowania systemu rachunków kosztów szczupłej rachunkowości wraz z systemem szczupłego zarządzania i systemem szczupłego procesu produkcji. W toku wywodu podkreślono również korzyści, jakie koncepcja *Lean* wnosi do efektywności organizacji funkcjonującej w warunkach dynamicznego otoczenia.

W opracowaniu postawiono tezę, że warunkiem skutecznego wprowadzenia koncepcji *Lean* jest równoczesne i kompleksowe zastosowanie metod szczupłego zarządzania, szczupłego systemu produkcji oraz kultury szczupłego przedsiębiorstwa wraz z systemem szczupłej rachunkowości. Studia literaturowe dowodzą, iż brak holistycznego spojrzenia na funkcjonowanie metod i narzędzi *Lean Management* oraz *Lean Accounting* skutkuje niepowodzeniem w procesie wdrażania podejścia *Lean* w prowadzeniu biznesu, a tym samym nieuzyskaniem oczekiwanego efektu – wzrostu wartości w długim okresie. Sukces wdrożenia koncepcji *Lean* jest konsekwencją systematycznego stosowania zasad *Lean* oraz objęciem ich implementacją wszystkich obszarów przedsiębiorstwa.

Dla realizacji celu rozdziału zostały przeprowadzone studia polskiej i obcojęzycznej literatury przedmiotu. Ponieważ zakres tematyczny literatury sytuuje się w początkowym stadium badań nad problematyką szczupłych organizacji i szczupłej rachunkowości, należy podkreślić, że liczba dostępnych pozycji źródłowych jest ograniczona. Studiami literaturowymi objęte zostały monografie oraz publikacje naukowe, w tym szczególnie pionierskie opracowania autorstwa I. Sobańskiej oraz anglojęzyczne opracowania takich autorów, jak: J.P. Womack, D.T. Jones, J.K. Liker, T. Ohno oraz B. Maskell i B. Baggaley.

6.2. Kierunek zmian w systemie rachunkowości zarządczej

Do niedawna rachunkowość definiowano jako system informacyjny, którego celem był pomiar, klasyfikacja i dostarczanie informacji jedynie finansowych. Wyodrębnione w latach 50. ub. wieku dwa podsystemy w systemie rachunkowości zorientowane na różnych odbiorców¹ – rachun-

¹ Rachunkowość finansowa tworzy informacje dla odbiorców zewnętrznych, tj. inwestorów, wierzycieli, doradców finansowych, agend rządowych, natomiast odbiorcami

kowość finansowa i rachunkowość zarządcza – do dziś, jako elementy struktury systemu rachunkowości, są ze sobą powiązane przez elementy wspólne (Sobańska 2009). Jednakże, dokonująca się reorientacja w procesach zarządzania wymogła najpierw zmiany w obszarze rachunkowości zarządczej. Do lat 80. ub. wieku narzędzia rachunkowości zarządczej służyły tworzeniu informacji istotnych w podejmowaniu decyzji w celu osiągnięcia zysku w krótkim okresie. Rachunkowość zarządcza zarówno w teorii, jak i w praktyce zorientowana była na relacje zachodzące wewnątrz podmiotu. Wynikało to z dominowania w przedsiębiorstwach w tamtym czasie zarządzania operacyjnego. Sam charakter zarządzania oraz jego złożoność zależał przede wszystkim od uwarunkowań, w jakich funkcjonowała dana organizacja – zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych – oraz od filozofii działalności organizacji.

W przedsiębiorstwach zorganizowanych tradycyjnie, tj. uwzględniających hierarchiczną strukturę, o filozofii produkcji masowej oraz orientacji na tworzenie wartości dla akcjonariuszy, wyróżnia się poszczególne szczeble zarządzania: szczebel operacyjny, taktyczny oraz strategiczny, które różnią się między sobą zadaniami, zakresem, celami oraz obszarami decyzyjnymi. Wraz ze zmianami poziomu zarządzania zmienia się typ podejmowanych na nich decyzji, które różnią się przede wszystkim ze względu na horyzont czasowy. Na najniższym szczeblu zarządzania, zwanym szczeblem operacyjnym, podejmowane są decyzje krótkookresowe. Szczebel taktyczny dotyczy decyzji średniookresowych, które stanowią przełożenie ogólnych celów ustalonych na wyższych szczeblach zarządzania, na technikę i metody ich realizacji. Dopiero na najwyższym szczeblu – strategicznym – podejmowane są decyzje o zasięgu długookresowym nieprzekraczającym 5 lat (Drury 2004). Zmiany w otoczeniu gospodarczym, społecznym i kulturowym wyznaczyły kierunek zmian w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Nastąpiła reorientacja procesów zarządzania z celów krótkookresowych i realizacji zysku w krótkim okresie na cel strategiczny – kreowanie wartości w długim okresie. Zmiany w filozofii zarządzania przedsiębiorstwem stały się podstawą zmian celów i zadań rachunkowości zarządczej. Zmianie musiały ulec jej techniki, narzędzia i koncepcje zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i w wymiarze praktycznym (Szychta 2008). Zorientowanie procesów zarządzania i systemu rachunkowości zarządczej na tworzenie wartości przedsiębiorstwa w długim okresie

informacji generowanych przez rachunkowość zarządczą są użytkownicy zewnętrzni oraz wewnętrzni, m.in. pracownicy, menedżerowie, zespoły robocze.

przyczyniło się do wyodrębnienia w końcu lat 80. ub. wieku strategicznej rachunkowości zarządczej². Zadaniem tego obszaru rachunkowości zarządczej – zorientowanego na cel i procesy zarządzania strategicznego – stało się generowanie informacji finansowych i niefinansowych, niezbędnych w implementacji strategii konkurencji jednostki gospodarczej (Sobańska 2007).

We współczesnych korporacjach odchodzi się od tradycyjnej filozofii prowadzenia działalności. Presja konkurencyjna powoduje, iż firmy nieustannie dążą do zapewnienia sobie stałej przewagi konkurencyjnej. Dynamicznie rozwijające się przedsiębiorstwa tworzą wysoki potencjał finansowy i ekonomiczny. Kierownictwo stawia sobie szereg pytań: jak dalej rozwijać biznes? jak wykorzystać zasoby i kompetencje? jak spełniać oczekiwania klienta? jak konkurować? jak reagować na zmieniające się otoczenie? Za pomocą tych pytań kadra zarządzająca określa koncepcję rozwoju firmy, a w konsekwencji jej przyszłą pozycję rynkową. Wyznaczona zostaje w ten sposób strategia przedsiębiorstwa. Sposób postrzegania strategii i przewagi konkurencyjnej musi być jednakże adekwatny do istniejących dynamicznych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa (Obłój 2007). Szczególnego znaczenia nabierają wówczas procesy zarządzania, na które składają się czynności skierowane na zasoby organizacji prowadzące do osiągnięcia jej celów strategicznych w najbardziej efektywny sposób. Jak zostało zaznaczone wcześniej, zmieniające się otoczenie stawia przedsiębiorstwa wobec całkowicie nowych wyzwań. Wraz ze zmianami, jakie następują w systemach społecznych oraz ekonomicznych, zmienia się system komunikacji w ramach przedsiębiorstwa. Wzrost dynamiki otoczenia, postępująca konkurencja oraz złożoność procesów zarządzania przyczyniają się do wzrostu zapotrzebowania na informacje potrzebne do procesów zarządzania strategicznego. Widoczne jest zapotrzebowanie – szczególnie ze strony uczestników realizujących strategię jednostki, a także inwestorów i partnerów biznesowych wchodzących w skład łańcucha wartości – na informacje niefinansowe³. Tego typu informacje stają się niezbędne do sterowania przyszłą działalnością przedsiębiorstwa oraz użyteczne w określeniu jego zdolności do realizacji celów

² Definicja i istota strategicznej rachunkowości zarządczej została szeroko opisana m.in. w: K. Ward (1992), M. Bromwich, A. Bhimani (1994), A. Szychta (2007).

³ Przykładem mierników niefinansowych są m.in.: liczba dostawców, liczba odbiorców, udział w rynku, czas wytwarzania i dostarczania produktu lub usługi, liczba braków, liczba transakcji i procedur.

strategicznych – kreowania wartości w przyszłości. Stosowane wcześniej metody i narzędzia tradycyjnej rachunkowości zarządczej – zorientowane na relacje wewnętrzne – są nieefektywne w ocenie sytuacji rynkowej firmy wobec firm konkurencyjnych oraz coraz mniej przydatne w zarządzaniu korporacjami nastawionymi na klienta (Bromwich, Bhimani 1994). Na skutek zastosowania nowoczesnych technologii w produkcji produktów wielowariantowych⁴ oraz w związku z rozwojem metod zarządzania przedsiębiorstwem, nastawionych na strategię rozwoju optymalizujące wartość w długim okresie, tradycyjny system rachunkowości zarządczej, nieodzwierciedlający dynamicznej rzeczywistości gospodarczej i nowoczesnych modeli biznesu, staje się systemem informacyjnym nieistotnym dla decyzji strategicznych⁵. Oznacza to powolny kres stosowania tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej dostosowanych do przedsiębiorstw zorganizowanych tradycyjnie, uwzględniających hierarchiczną strukturę, nastawionych na produkcję masową.

6.3. Istota koncepcji *Lean*

Metody i techniki konwencjonalnej rachunkowości zarządczej są nadal stosowane w praktyce przedsiębiorstw tradycyjnie zorganizowanych, zorientowanych na wzrost wartości dla akcjonariuszy. W strategicznej rachunkowości zarządczej znajdują one zastosowanie jako narzędzia pomocnicze. Mimo iż wciąż przeważa zastosowanie tradycyjnych rachunków kosztów, budżetowania operacyjnego i pomiar wyników krótkookresowych, w ciągu ostatnich lat zwiększył się zakres wdrażania i wykorzystywania nowoczesnych metod i technik strategicznej rachunkowości zarządczej (Szychta 2008). Proces ciągłych poszukiwań doskonalszych sposobów działania przyczynił się do odchodzenia przedsiębiorstw od filozofii produkcji masowej i przechodzenia na produkcję seryjną zorientowaną na potrzeby klienta, a tym samym do powstania szczupłych przedsiębiorstw

⁴ W przedsiębiorstwach innowacyjnych, ze względu na wysoki poziom mechanizacji i zautomatyzowania procesów wytwarzania, uproszczona procedura rozliczania kosztów pośrednich na produkty według zasad tradycyjnego rachunku kosztów pełnych – tzw. zasady proporcjonalizacji kosztów pośrednich, spowodowała zdeformowanie informacji o jednostkowym pełnym koszcie wytworzenia.

⁵ Krytyka tradycyjnych narzędzi rachunkowości zarządczej stała się przedmiotem publikacji m.in. H.T. Johnsa i R.S. Kaplana, Ch. Horgrena, M. Bromwicha.

(*Lean Enterprise*)⁶. Tworzenie modelu szczupłego przedsiębiorstwa wymaga jednoczesnego zastosowania odmiennego podejścia do organizacji przedsiębiorstwa (*Lean Manufacturing*), procesu produkcji, kultury organizacji oraz sposobu zarządzania (*Lean Management*). Szczupłe podejście w zarządzaniu oraz w systemach produkcji wiąże się również z zastosowaniem w szczupłych przedsiębiorstwach systemu szczupłej rachunkowości (*Lean Accounting*) – systemu rachunkowości uwzględniającego zasady szczupłego procesu produkcji, zorientowanego na pomiar wartości tworzonej dla klienta w długim okresie (Sobańska 2010c).

Przedsiębiorstwa funkcjonujące zgodnie z zasadami koncepcji *Lean* koncentrują się na tworzeniu wartości dla klienta w długim okresie. Istotą *Lean Management* jest usprawnienie procesów zarządzania, które poprzez eliminację każdej czynności nietworzącej wartości dodanej ma doprowadzić do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej, a tym samym przewagi strategicznej. W szczupłych przedsiębiorstwach podstawowym założeniem systemu *Lean* jest koncentracja na strumieniach wartości, a nie na poszczególnych produktach czy usługach (Michalak 2009). Nie ocenia się rentowności produktu, lecz jego wpływ na poziom wyniku strumienia wartości. Strumienie wartości stanowią ciąg działań – od momentu wytworzenia produktu do jego dostarczenia klientowi (Maskel, Baggeley 2004).

Podstawowym celem *Lean Accounting* w prowadzeniu biznesu, zgodnie z podejściem *Lean*, staje się eliminacja marnotrawstwa na każdym etapie procesów realizacji transakcji oraz sporządzania raportów. Zastosowanie szczupłego podejścia w systemie rachunkowości oznacza eliminację sporządzania skomplikowanych i rozbudowanych raportów oraz dużej liczby transakcji. Eliminacja marnotrawstwa w tych obszarach prowadzi do maksymalizacji jakości, obniżki kosztów i wzrostu wartości dla klienta. Uwzględniając cel podejścia *Lean*, zadaniem szczupłej rachunkowości staje się generowanie informacji niezbędnych menedżerom i pracownikom przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji strategicznych i monitorowaniu ich realizacji. Zastosowanie koncepcji *Lean* w rachunkowości zwiększa przejrzystość narzędzi wykorzystywanych do tworzenia informacji oraz umożliwia ich zrozumienie przez głównych odbiorców i użytkowników informacji z systemu szczupłej rachunkowości – menedżerów i zespoły robocze – odpowiedzialnych za strumień wartości. Informacje generowa-

⁶ Koncepcja szczupłego przedsiębiorstwa została szeroko objaśniona w opracowaniu J. Womacka i T. Jonesa (1996).

ne przez system szczupłej rachunkowości są aktualne oraz prezentowane na bieżąco w sposób zrozumiały dla każdego pracownika⁷ w miejscu realizowanych działań, w tym szczególnie dla pracowników liniowych (Sobańska 2010c). Cechą charakterystyczną szczupłego przedsiębiorstwa jest poziomy przepływ informacji przez strumień wartości, a nie wzdłuż działów firmy. Tak jak koncepcja *Lean*, system szczupłej rachunkowości skoncentrowany jest na pomiarze kosztów, przychodów i wyników strumienia wartości grupy produktów (Michalak 2009). Nadrzędną zasadą w koncepcji *Lean Accounting* w tworzeniu informacji finansowych i niefinansowych jest zasada ścieżki przepływu (*flow-path*). W procesie tworzenia wartości znaczenia nabiera klient, który oczekuje produktu o określonej jakości, dostarczonego na czas i po określonej cenie. Proces produkcji organizowany jest zatem za pomocą systemu *pull*⁸, zgodnego z zamówieniami klientów. Przyjęcie założenia, że koszt produktu zależy od cen rynkowych, a nie wewnętrznych kalkulacji, pozwala spojrzeć na organizację przez pryzmat oczekiwań klientów, co w konsekwencji zapewni poznanie i zrozumienie potrzeb klientów oraz zdobycie dzięki temu tak ważnej dla każdej firmy przewagi konkurencyjnej.

W koncepcji *Lean Accounting* wyróżnia się kilka najważniejszych założeń, które dla ułatwienia procesu wdrożenia koncepcji *Lean* w rachunkowości jednostek gospodarczych, amerykański Institute of Management Accountants przedstawił w postaci pięciu podstawowych zasad szczupłej rachunkowości (Sobańska 2010c):

1) rachunkowość szczupła jest rachunkowością polegającą na eliminowaniu marnotrawstwa w procesach, sporządzania rozbudowanych, skomplikowanych i zbytecznych raportów oraz transakcji. Jej celem jest również eliminowanie stosowanych wcześniej metod rachunkowości zarządczej, nastawionych na kontrolę *ex post* działalności operacyjnej;

2) głównym przedmiotem pomiaru *Lean Accounting* jest strumień wartości grupy produktów, a jej procesy skoncentrowane są na pomiarze i tworzeniu wartości dla klienta;

3) dostarczanie i komunikowanie informacji odbywa się za pomocą częstych raportów wewnętrznych oraz form wizualnych, które umożliwiają

⁷ W szczupłych przedsiębiorstwach informacje często przedstawiane są w formie wizualnej, która jest jasna i czytelna dla każdego pracownika – odbiorcy informacji.

⁸ Przeciwnieństwo systemu produkcyjnego *push* polegającego na produkcji i „wypychaniu” wyrobów do kolejnego procesu. Produkcja w systemie *push* powoduje gromadzenie często zbędnych zapasów.

zrozumienie prezentowanych informacji i łatwe wykorzystanie przez każdego odbiorcę realizowanych działań. Przepływ informacji następuje poziomo przez strumienie wartości;

4) proces planowania i budżetowania skierowany jest na osoby odpowiedzialne za osiągnięcie wyników. Jego przebieg następuje zgodnie z zasadą *Hoshin*⁹ uwzględniającą hierarchiczną strukturę organizacji, według której niezbędna jest komunikacja między zarządem a kierownikami wydziałów, a także między kierownikami wydziałów i kierownikami komórek odpowiedzialnych za strumienie wartości;

5) zapewnienie odpowiedniego funkcjonowania *Lean Accounting* poprzez nieeliminowanie istniejących dotychczas metod tradycyjnej rachunkowości do czasu, kiedy metody *Lean* nie zapewnią dostatecznie prawidłowej kontroli procesów.

Łączne zastosowanie wymienionych zasad i wdrożenie szczupłego podejścia kompleksowo w procesach wytwarzania, w procesie szczupłego zarządzania i w systemie rachunkowości, przy jednoczesnym rozwijaniu u pracowników świadomości ciągłego doskonalenia i usprawniania działań, zapewni osiągnięcie niższych kosztów oraz zwiększenie jakości produktów dostarczanych odbiorcom na czas, po określonych cenach (Womack, Jones 1996).

6.4. Kompleksowa implementacja metod *Lean Accounting*

Koncepcja *Lean* obejmuje swym zakresem szereg metod, które do niedawna w literaturze przedmiotu były opisywane jako odrębnie funkcjonujące metody¹⁰. Mimo iż *Lean Management*, *Lean Manufacturing* oraz *Lean Accounting* prezentowane są w literaturze jako odrębne podejścia, z praktyki szczupłych przedsiębiorstw wynika, iż ich wykorzystanie w organizacji musi mieć charakter kompleksowy. Wzorcowym przykładem kompleksowego zastosowania koncepcji *Lean* zarówno w obszarze zarządzania, produkcji, jak i w systemie rachunkowości jest Toyota Motor Company¹¹,

⁹ Szerzej na temat zarządzania typu *Hoshin* pisała A. Szychta (2008).

¹⁰ Od końca lat 80. ub. wieku w literaturze przedmiotu widoczne jest objaśnianie metod rachunków kosztów stosowanych przez firmy japońskie (przede wszystkim przez Toyota Motor Company), takich jak rachunek kosztów docelowych *Target Costing* czy rachunek redukcji kosztów *Kaizen*, m.in.: R. Cooper, R. Slagmulder (1997), I. Sobańska (2010a, b, c), A. Szychta (2007).

¹¹ Firma Toyota Motor Company uznawana jest za wzorzec szczupłej organizacji (Liker 2004).

która dzięki temu stała się liderem na rynku globalnym. *Lean* jest procesem długotrwałym i swym zasięgiem powinna objąć stopniowo i systematycznie wszystkie obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa. Holistyczne spojrzenie i integracja dotyczy również metod szczupłej rachunkowości. System szczupłej rachunkowości spełni stawiane mu cele i zadania, jeśli będzie uwzględniać i odzwierciedlać bieżącą filozofię zarządzania i organizację systemów produkcji w przedsiębiorstwie oraz sam w sobie nie będzie źródłem marnotrawstwa.

W związku ze zmieniającymi się potrzebami informacyjnymi użytkowników informacji tworzonych przez narzędzia szczupłej rachunkowości, w ciągu ostatniego stulecia nastąpił dynamiczny rozwój systemu rachunków kosztów w teorii i praktyce przedsiębiorstw¹². Wśród metod szczupłej rachunkowości dostosowanych do potrzeb procesów zarządzania w szczupłych przedsiębiorstwach stosowane są: rachunek cyklu życia produktu, rachunek kosztów celu (*Target Costing*), rachunek redukcji kosztów (*Kaizen Costing*), rachunek kosztów i wyników strumienia wartości, rachunek kosztów cech i charakterystyk produktu oraz metody międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w łańcuchu dostaw¹³ (Sobańska 2010a, b, c, d). Wymienione metody *Lean Accounting* tworzą system rachunków kosztów zintegrowany z systemem produkcji i systemem zarządzania opartych na zasadach szczupłego przedsiębiorstwa.

Z doświadczenia wielu firm wynika, iż brak kompleksowego planu wdrożeń i spojrzenia na całość systemu *Lean* przyczynia się do niepowodzenia w zastosowaniu narzędzi strategicznego zarządzania kosztami (Mateja 2012). Kompleksowa implementacja metod *Lean Accounting*, przy jednoczesnym zastosowaniu zasad podejścia *Lean* w systemach zarządzania i produkcji, powoduje podniesienie jakości informacji i zwiększenie wartości dla klienta zarówno na poziomie strategicznym, jak i operacyjnym, umożliwiając tym samym realizację celów strategicznych. Użyteczność metod *Lean Accounting* w szczupłej organizacji oparta jest na ich wzajemnym zintegrowaniu wewnątrz systemu szczupłej rachunkowości¹⁴. Przedsiębiorstwa, wdrażając koncepcję *Lean*, często zamiast skupić się na syste-

¹² Obszerną analizę rozwoju rachunku kosztów w Niemczech do lat 90 ub. wieku przedstawiła w swojej monografii m.in. I. Sobańska (1997).

¹³ W skład międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w łańcuchu dostaw wchodzi rachunkowość otwartych ksiąg (*Open Book Accounting*) i łańcuchowy system rachunku kosztów celu.

¹⁴ Koncepcję integracji rachunków kosztów wchodzących w skład metod szczupłej rachunkowości przedstawili szeroko B. Maskel i B. Baggaley (2004).

mie jako całości, podejmują działania cząstkowe, które co prawda mogą przynieść poprawę działania pojedynczych obszarów systemu, ale nie doskonałą całości jego funkcjonowania. Przedsiębiorstwa koncentrują się często na poszczególnych metodach rachunku kosztów, nie widząc ich współzależności i gubiąc w ten sposób całościowy sens systemu.

Przykładem wzajemnego powiązania wymienionych metod rachunku kosztów i sekwencji ich wdrażania jest rachunek cyklu życia produktu oraz rachunek *Target Costing*. Rachunek cyklu życia produktu stanowi podstawę do ustalenia założonego zysku ogółem przewidywanego do osiągnięcia ze sprzedaży wyrobów w całym okresie cyklu życia produktu (Szychta 2007). Za pomocą wyznaczonego zysku jednostkowego można następnie wyznaczyć założony koszt jednostki produktu zapewniający osiągnięcie celu strategicznego – wartości dla klienta.

Osiąganie wartości dla klienta – zysku w długim okresie – wyznaczonego w rachunku kosztów celu, skutecznie wspiera natomiast rachunek redukcji kosztów *Kaizen*, zorientowany na fazę wytwarzania w cyklu życia produktu i organizację pracy zespołów roboczych, stanowiących quasicentra zysku (Sobańska 2010a, b, c, d). Rachunek cyklu życia produktu, *Target Costing* i *Kaizen Costing* są ze sobą zintegrowane. Rachunek kosztów celu i rachunek redukcji kosztów łącznie odnoszą się do wszystkich faz cyklu życia produktu. *Target Costing* ukierunkowany jest na ustalenie kosztów na etapie projektowania i rozwoju produktu dla późniejszego monitorowania i pomiaru kosztów w fazie wytwarzania produktu dla zapewnienia odpowiedniej, oczekiwanej rentowności produktu z uwzględnieniem całego jego cyklu życia produktu. Rachunek kosztów celu zawiera mechanizm zwiększania wartości dla klienta wykorzystujący rachunek cyklu życia produktu oraz analizę wartości. Osiągnięcie wartości dla klienta w długim okresie określonej przez *Target Costing* wspiera natomiast *Kaizen Costing*. Rachunek redukcji kosztów *Kaizen*, koncentrując się na ciągłym szukaniu i wprowadzaniu usprawnień do całego łańcucha tworzenia wartości, poprzez redukcje kosztów bieżących produktu umożliwia osiągnięcie kosztu założonego produktu (Maskel, Baggaley 2004).

W implementacji narzędzi *Lean Accounting* charakterystyczne jest także powiązanie rachunku *Target Costing* oraz rachunku *Kaizen* z rachunkiem kosztów i wyników strumienia wartości. Kompleksowe zastosowanie wymienionych rachunków zwiększa skuteczność w osiąganiu celów strategicznych. Rachunek kosztów i wyników strumienia wartości informuje menedżerów o średnim koszcie rzeczywistym wytworzenia produktu strumienia wartości. Średni koszt rzeczywisty produktu strumienia warto-

ści porównywany jest z kosztem założonym produktu wyznaczonym w rachunku kosztów celu. Służy to ocenie efektywności zastosowania rachunku *Kaizen* (Sobańska 2011). Poziom średniego kosztu produktu strumienia wartości zależy bowiem od działań zespołów *Kaizen*, których zadaniem jest udoskonalenie przepływów materiałów i komponentów przez strumień wartości. Do pomiaru kwoty zredukowanych kosztów przez zespoły *Kaizen* służy stosowany w przedsiębiorstwie rachunek redukcji kosztów, w którym dokonuje się pomiaru kwoty zredukowanych kosztów w strumieniu wartości na skutek udoskonaleń wprowadzonych przez przyjęte projekty zespołu *Kaizen*.

Na etapie rachunku kosztów docelowych podejmowane są decyzje typu kupować czy produkować u siebie oraz decyzje typu outsourcing, za które odpowiedzialny jest menedżer strumienia wartości. Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest w stanie osiągnąć kosztu założonego komponentu wyrobu wytwarzając go u siebie, a tym samym zwiększyć wyniku strumienia wartości, odpowiednim rozwiązaniem jest włączenie w proces wytwarzania produktu finalnego dostawców zewnętrznych. U dostawców zewnętrznych cena komponentu jest niższa niż koszt wytworzenia we własnym przedsiębiorstwie, co umożliwia osiągnięcie zaplanowanego kosztu komponentu w założonym koszcie produktu finalnego. W organizacjach szczupłych, dokonujących outsourcingu działań, szczególnego znaczenia nabierają relacje z zewnętrznymi dostawcami. W ten sposób tworzą się relacje międzyorganizacyjne odzwierciedlające współpracę między nabywcą a dostawcą. Użytkownikami informacji szczupłej rachunkowości są już nie tylko odbiorcy wewnętrzni, ale również partnerzy biznesowi¹⁵. W wyniku tego następuje powiększenie się zakresu przedmiotowego systemu rachunkowości zarządczej o relacje zewnętrzne. Obszar zarządzania powiększa się o powiązania zewnętrzne między firmami oraz kontrolę nad nimi. Podjęcie decyzji typu outsourcing powoduje zmiany w łańcuchu dostawców i łańcuchu tworzenia wartości. Ponieważ decyzje te opierają się na relacjach klient – dostawca, następnym etapem wdrożenia narzędzi *Lean Accounting* będzie zastosowanie łańcuchowego rachunku kosztów celu (Sobańska 2010c), jako kolejnej metody *Lean Accounting*. Założone koszty komponentów ustalone w rachunku kosztów celu nabywcy stanowią podstawę cen transferowych dla dostawców lub też są punktem wyjścia w prowadzeniu negocjacji cenowych z dostawcami komponentów. Założone koszty kompo-

¹⁵ Partnerzy biznesowi, czyli dostawcy w łańcuchu wartości produktu.

nentów w rachunku *Target Costing* przedsiębiorstwa stają się zatem wyznacznikiem kosztów celu u dostawców (Sobańska 2010c).

Strategie tworzenia współpracy z dostawcami i potrzeba informacji o kosztach i korzyściach partnerów niezbędnych w zarządzaniu międzyorganizacyjnym kosztami produktu finalnego wymaga zastosowania metody *Open Book Accounting*. Zgodnie z założeniem metody, dostawcy udostępniają nabywcom informacji o kosztach wytworzenia usług lub komponentów potrzebnych do wytworzenia produktu finalnego (Sobańska 2011). Rachunkowość otwartych ksiąg, dostarczając tego typu informacji, umożliwia oszacowanie kosztu komponentu u dostawcy, a następnie porównanie go z założonym kosztem komponentu ustalonym przez przedsiębiorstwo na podstawie założonego kosztu nowego produktu finalnego w rachunku kosztów celu.

Przedstawiona wyżej współzależność metod szczupłej rachunkowości świadczy o tym, iż tylko kompleksowe wdrożenie metod *Lean Accounting* jest wyznacznikiem sukcesu w osiągnięciu zamierzonego celu. Zintegrowany system rachunków kosztów szczupłej rachunkowości tworzy skuteczny i efektywny system informacji do strategicznego zarządzania kosztami wraz z kompleksowym wdrożeniem systemu szczupłej produkcji, szczupłego zarządzania i kultury szczupłej organizacji.

6.5. Kultura organizacji na tle zmian w filozofii prowadzenia działalności

Zmiany, jakie następują w korporacjach, związane z reorientacją struktury organizacji i systemów zarządzania przy przechodzeniu do modelu szczupłego przedsiębiorstwa implikują zmiany w kulturze organizacji. Znajomość metod, technik i narzędzi *Lean* w procesie wdrażania szczupłego zarządzania i szczupłej rachunkowości jest bardzo ważna, ale nie kluczowa dla osiągnięcia sukcesu. W szczupłym podejściu elementami decydującymi o sukcesie wdrożenia koncepcji *Lean* są: system zarządzania, system rachunkowości i kultura przedsiębiorstwa. To w tych obszarach tkwią często bariery dalszego rozwoju i doskonalenia firm we wdrażaniu koncepcji *Lean*. Generowanie wartości przedsiębiorstwa w dłuższym okresie zależy od wszystkich pracowników korporacji. Szczególną rolę odgrywa kadra kierownicza. Jej zadaniem jest identyfikowanie i analiza problemów warunkujący rozwój przedsiębiorstwa, dostrzeganie możliwych szans,

rozpoznanie pojawiających się zagrożeń dla firmy oraz umiejętność szybkiego postrzegania zmian i ich wykorzystanie w dynamicznym otoczeniu.

Zwiększa się liczba przedsiębiorstw podejmujących działania na rzecz wdrażania zasad i narzędzi koncepcji *Lean* ze względu na wcześniejsze doświadczenia w oddziałach zagranicznych lub też w przypadku, gdy działania te stały się strategią całej korporacji. Przedsiębiorstwa rozpoczynające wdrażanie szczupłego podejścia, w tym *Lean Accounting*, napotykają jednakże wiele przeszkód, które spowalniają działania wdrożeniowe. Na skutek nieudanych prób wdrożenia metod i narzędzi *Lean Accounting* część firm rezygnuje z wprowadzania szczupłej rachunkowości. Transformacja organizacji zgodnie z podejściem *Lean* powinna być przeprowadzona kompleksowo, a więc w całości objąć wszystkie obszary działalności. Największym problemem w kompleksowej implementacji systemu szczupłego zarządzania, szczupłej rachunkowości i innych zasad szczupłego myślenia w organizacji jest stworzenie nowej kultury organizacyjnej, czyli kultury ciągłego udoskonalania. W przedsiębiorstwach działających od lat według określonego porządku trudno jest przewyciężyć panujące tam rutynowe schematy (Mateja 2012). Przejście firmy na model *Lean* wiąże się z wymogiem zmian dotychczasowego podejścia pracowników do swoich obowiązków i sensu działania, począwszy od zarządu, a skończywszy na pracowniku hali produkcyjnej. Wymagana jest tutaj kompleksowa zmiana myślenia oraz reorientacja sposobu podejścia do organizacji pracy. Strategia firmy i determinacja wszystkich pracowników w jej realizację zgodnie z koncepcją *Lean* stają się podstawą do osiągnięcia sukcesu. Wymaga to od kierownictwa firmy sporego zaangażowania i wysiłku w aspekcie komunikacji z całą załogą. Kluczem do sukcesu jest znalezienie właściwych menedżerów i liderów zespołów strumienia wartości, posiadających odpowiednią wiedzę, którzy szybko i radykalnie zmieniają sposoby codziennego wykonywania rutynowych czynności. Istotne jest także działanie kadry kierowniczej na rzecz rozwijania i zwiększania zaangażowania pracowników organizacji we wprowadzaniu zmian. Zakres zmian musi być ciągle poszerzany i ostatecznie powinny one objąć całą organizację i wszystkie obowiązujące w niej procedury. Inwestowanie w kwalifikacje każdego z pracowników, umiejętne wykorzystywanie i zarządzanie nimi jest decydujące dla sukcesu organizacji. Kierownictwo odpowiedzialne jest za rozwijanie u pracowników świadomości, iż koncepcja *Lean* to podejście systematyczne do identyfikacji i eliminacji marnotrawstwa przez ciągle usprawnianie procesów, które nie kończy się z chwilą wprowadzenia zmian, ale jest procesem ciągłym. Koncepcja *Lean* w zarządzaniu kosztami wymaga, aby

w eliminacji marnotrawstwa i w obniżaniu kosztów była zaangażowana nie tylko kadra kierownicza, ale również wszyscy pozostali pracownicy organizacji – we wszystkich obszarach jej funkcjonowania – tworzący wartość dodaną poprzez swoją wiedzę oraz informacje, których dostarczają (Sobańska 2010c). Wszyscy oni bowiem tworzą kulturę organizacji funkcjonującej na zasadach *Lean*.

Szczupłe przedsiębiorstwa dążą do ciągłego doskonalenia realizowanych procesów, do którego należy zachęcać i włączać wszystkich zatrudnionych w organizacji. Czynnikiem determinującym zaangażowanie wszystkich pracowników we wdrażanie koncepcji *Lean* jest odpowiednio skonstruowany system motywacyjny pracowników, którzy stają się podstawowym czynnikiem kultury szczupłych organizacji. Wprowadzanie i stosowanie systemów motywacyjnych skłania wysoko wykwalifikowany personel do dbania o rozwój i wzrost wartości dla klienta w długoterminowej perspektywie.

We wzorcowej firmie Toyota Motor Company trzon i centrum systemu produkcyjnego stanowią ludzie i praca zespołowa. To właśnie pracownicy kreują sukces przedsiębiorstwa. Dzięki nim jest możliwa poprawa jakości, bezpieczeństwa oraz zmniejszanie czasu realizacji poszczególnych czynności, a w następstwie zmniejszenie kosztów. W organizacjach wdrażających i funkcjonujących zgodnie z zasadami koncepcji *Lean* wszyscy pracownicy powinni również uczestniczyć w realizacji decyzji oraz w procesach rozwiązywania problemów (Liker 2009). Ciągła poprawa i uczenie się jest priorytetowym zadaniem w firmie. Warto zauważyć, iż tworzenie organizacji uczącej się jest procesem nastawionym na ciągłe doskonalenie, procesem budowania zasobów wiedzy i rozpowszechniania jej pośród wszystkich pracowników. Ciągłe doskonalenie w przedsiębiorstwach obejmuje tworzenie i utrzymywanie nowych rozwiązań, co wpływa na wzrost kapitału wiedzy w przedsiębiorstwie. Istotnego znaczenia w tworzeniu kultury ciągłego doskonalenia nabierają tablice wyników (*box score*)¹⁶. Jako wizualna metoda prezentacji wyników – dostępna dla każdego pracownika biorącego udział w procesie tworzenia wartości – tablice wyników stanowią narzędzie komunikacji z pracownikami i integracji z systemem szczupłej

¹⁶ Tablice wyników są zwięzłymi, cotygodniowo sporządzanymi raportami, które przedstawiane są wszystkim pracownikom w postaci wizualnej. Dostarczają informacji na temat średniego kosztu produktu strumienia wartości, a także prezentują wskaźniki niefinansowe, m.in. czas realizacji zamówienia, liczbę zwrotów produktów od klientów czy też liczbę braków.

rachunkowości. Tablice wyników są narzędziem zintegrowania działań pracowników z wizją i strategią firmy, co umożliwia realizację celów strategicznych.

Brak ciągłości w podejmowanych działaniach wdrożenia zasad *Lean* oraz niedostateczna determinacja kierownictwa w dążeniu do osiągnięcia strategicznego celu, może skutkować niepowodzeniem we wdrażaniu metod szczupłego podejścia. Zrozumienie istoty zmieniającego się otoczenia i zaangażowanie kierownictwa na rzecz dalekosiężnej wizji powiększania wartości dla klienta prowadzi do budowy systemu i kultury szczupłego przedsiębiorstwa, a więc do utrzymywania systemu, monitorowania jego efektów oraz dążenia do ciągłej poprawy jego funkcjonowania i eliminacji marnotrawstwa. Proces ten powinien zacząć się na najwyższym, strategicznym poziomie zarządzania, a następnie na poziomie kierownictwa jednostek biznesowych i wyznaczonych zespołów roboczych, których wzajemne relacje i współpraca generują wartość dla klienta.

6.6. Koncepcja *Lean* w teorii i jej zastosowanie w praktyce

Od połowy lat 90. ub. wieku zauważalny jest wzrost liczby publikacji i badań z zakresu użyteczności i zastosowania metod zarządzania szczupłym przedsiębiorstwem i metod szczupłej rachunkowości. Do dziś jednakże, liczba pozycji źródłowych zarówno polskich, jak i zagranicznych jest ograniczona. Uzupełniają ją nieliczne publikacje naukowe z zakresu szczupłego zarządzania i szczupłej rachunkowości. W literaturze anglojęzycznej pionierskie prace na temat szczupłego zarządzania opublikowali m.in.: J.K. Liker, T. Ohno oraz J.P. Womack i D.T. Jones. Wśród zagranicznych autorów, którzy w swych opracowaniach jako pierwsi przedstawili tematykę metod szczupłej rachunkowości, są R. Cooper i R. Slagmulder (1997), którzy w latach 90. przeprowadzili badania wśród japońskich koncernów stosujących m.in. rachunek kosztów docelowych. Tematyka *Lean Accounting* została również szeroko przedstawiona w opracowaniu B. Maskella i B. Baggeleya (2004), którzy podkreślili istotę kompleksowego wdrożenia metod i narzędzi szczupłej rachunkowości wraz z systemem szczupłego zarządzania i systemem szczupłej produkcji.

Koncepcja *Lean* w obszarach zarządzania i w systemach produkcji od niedawna jest objaśniana również w polskiej literaturze. Powstałe w Polsce pierwsze artykuły dotyczyły jednakże wybranych aspektów *Lean Management* i *Lean Manufacturing* (Sobańska 2003a, b, 2009, 2010c, 2011; Szychta

2007, 2008; Michalak 2009; Sojak, Jóźwiak 2004). W literaturze krajowej z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej koncepcja *Lean Accounting* została szerzej objaśniona dotychczas w opracowaniach autorstwa I. Sobańskiej (2009, 2010a).

Sukces finansowy wzorcowej Toyota Motor Company oraz innych japońskich korporacji, które wdrożyły koncepcje *Lean* w obszary zarządzania, produkcji oraz rachunkowości, spowodował pod koniec lat 80. wzrost zainteresowania modelem *Lean* wśród innych przedsiębiorstw krajów zachodnich. Dzięki opracowaniom japońskich autorów (m.in. Hiromoto, Samurai, Hamada) na temat zasad wdrażania i funkcjonowania *Lean Management* (Szychta 2008), koncepcję *Lean* zaczęły stosować inne korporacje, wzorując się na przykładzie Toyota Motor Company – początkowo w procesach zarządzania, w procesach wytwarzania, a następnie w obszarze rachunkowości. Wdrażanie *Lean Accounting* przy funkcjonujących dotychczas tradycyjnych narzędziach i metodach operacyjnej rachunkowości zarządczej, bez uwzględnienia kompleksowego charakteru szczupłego podejścia, skutkowało jednakże brakiem oczekiwanych efektów. Wdrażanie koncepcji *Lean* wrywkowo w obszarach zarządzania i produkcji bez uwzględnienia zmian w systemie rachunkowości spowodowało, że znacząca liczba wdrożeń zakończyła się niepowodzeniem. Nieudane próby wdrożenia i zastosowania podejścia *Lean* w prowadzeniu biznesu wzmogły tym samym potrzebę powstania instytucji doradczych, których zadaniem stało się promowanie filozofii szczupłych przedsiębiorstw (Sobańska 2010a, b, c, d). Do ośrodków doradczych należą m.in.: Lean Enterprise Institute w USA, Lean Enterprise Academy w Wielkiej Brytanii, Lean Enterprise Institute Polska oraz Kaizen Institute Polska. Duże znaczenie dla ukierunkowania rozwoju praktyki i szczególnie pomocne dla praktyków szczupłej rachunkowości w Stanach Zjednoczonych stały się również prace badawcze przeprowadzone przez amerykański Institute of Management Accountants. Ich rezultatem było opracowanie w 2006 r. wytycznych na temat zasad wdrażania i funkcjonowania podejścia *Lean* (*Statements on Management Accounting...* 2006).

System szczupłej produkcji wprowadzony przez firmę Toyota Motor Company zainicjował w branżach wytwórczych i usługowych przechodzenie firm od filozofii produkcji masowej na filozofię klienta (Likier 2004). System Toyoty stał się dla innych przedsiębiorstw punktem odniesienia oceny własnych systemów produkcji, prac rozwojowych i zarządzania relacjami z dostawcami (Womack, Jones 1996). W ostatnich latach zasady

Lean Management znajdują zastosowanie w coraz większej liczbie branż produkcyjnych, jak również usługowych. Zauważalne jest także zainteresowanie koncepcją szczupłego zarządzania przez jednostki sektora publicznego. Mimo iż strategiczne systemy rachunku kosztów powstawały w tradycji lokalnych przedsiębiorstw japońskich, ich zastosowanie nabrało charakteru globalnego. Pod koniec lat 80. ub. wieku nastąpił dynamiczny rozwój rachunku kosztów w praktyce przedsiębiorstw wchodzących na rynki globalne. System rachunków kosztów szczupłej rachunkowości znalazł zastosowanie w przedsiębiorstwach reprezentujących różne branże, w firmach międzynarodowych o szerokim zasięgu geograficznym. Obserwuje się rosnące zainteresowanie zastosowaniem *Lean* w każdym typie procesu biznesowego zarówno w dużych i małych firmach produkcyjnych, jak i w branży usługowej. Przedstawione przez J. Womacka i J. Jonesa (2010) pięć zasad *Lean* zaczęto stosować w wielu obszarach poza produkcją.

W literaturze przedmiotu występuje ograniczona liczba pozycji, dowodów badawczych, potwierdzający stopień i zakres zastosowania przez przedsiębiorstwa zagraniczne, jak i polskie rachunków kosztów charakterystycznych dla szczupłej rachunkowości¹⁷. Na podstawie przeprowadzonej analizy literatury można stwierdzić, iż wdrażanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów w Polsce typowe jest dla firm z udziałem kapitału zagranicznego¹⁸. Świadczy to o szybszym tempie zmian zachodzących w procesach strategicznego zarządzania kosztami w firmach zagranicznych niż w firmach polskich, co może być wynikiem słabo rozwijającego się procesu inwestowania i zarządzania strategicznego w latach 90. Metody szczupłej rachunkowości, zastosowane po raz pierwszy w Toyota Motor Company, są dla wielu przedsiębiorstw trudnym do osiągnięcia wzorcem. Barierą we wdrożeniu zintegrowanego systemu metod *Lean Accounting* staje się filozofia organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem. Wprowadzanie koncepcji szczupłego zarządzania wiąże się z jednoczesnym wdrożeniem szczupłej rachunkowości i systemu szczupłej produkcji, a więc ze zmianą podejścia do prowadzenia biznesu. Przejście na model szczupłego przedsiębiorstwa to przede wszystkim zmiany w procesach decyzyjnych, zmiana zarządzania organizacją, zmiany w procesach produkcji oraz w systemie informacyjnym rachunkowości.

¹⁷ Wśród badań na temat wdrażania metod *Lean Accounting* można wymienić badania przeprowadzone przez I. Sobańską i A. Szychtę.

¹⁸ Zakres podmiotowy zastosowania strategicznych narzędzi szczupłej rachunkowości na świecie, w tym rachunku kosztów celu, przedstawiły m.in. A. Szychta (2007) oraz I. Sobańska (2002).

Praktyczna nieobecność tematyki szczupłych przedsiębiorstw w programach studiów polskich uczelni oraz w certyfikowanych programach szkoleniowych sprawiła, że polskie przedsiębiorstwa nie mają informacji na temat wdrażania zasad szczupłego wytwarzania, zorientowanego na eliminację wszelkiego rodzaju marnotrawstwa i na skracanie produkcyjnego czasu realizacji. Z praktyki firm zagranicznych wynika jednakże, że zastosowanie koncepcji *Lean* w przedsiębiorstwach działających w Polsce może mieć istotny wkład w proces poprawy ich produktywności i konkurencyjności.

6.7. Podsumowanie

Globalizacja działalności przedsiębiorstw przyniosła ze sobą dynamiczne zmiany w strukturze systemu rachunkowości. Wraz z pojawieniem się nowych form zarządzania, nastąpił rozwój rachunkowości zarządczej, która stała się przedmiotem prac badawczych prowadzonych pod kierunkiem A. Jarugi. Jako badacz naukowy w dziedzinie rachunkowości, zasygnalizowała ona potrzebę pozyskania informacji niezbędnych do realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa. Zainicjonowane przez nią badania i publikacje na temat zastosowania i użyteczności metod rachunkowości zarządczej stały się podstawą do dalszych badań prowadzonych w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego w kierunku rozwoju metod strategicznej rachunkowości zarządczej.

W kontekście zmian prowadzenia biznesu oraz filozofii zarządzania – tj. odejścia od przedsiębiorstw zorganizowanych tradycyjnie i skupionych na produkcji masowej na rzecz organizacji szczupłych, opartych na kreowaniu wartości dla klienta – w praktyce gospodarczej pojawiło się zapotrzebowanie na zupełnie inny niż dotychczas rodzaj informacji niezbędnych do podejmowania decyzji przez menedżerów. We współczesnej gospodarce, w której zwiększa się liczba przedsiębiorstw dokonujących outsourcingu działań, rośnie również znaczenie trwałych relacji z dostawcami, uczestnikami łańcucha wartości. Rozwój relacji międzyorganizacyjnych powoduje, że procesy strategicznego zarządzania kosztami przekraczają granice prawne przedsiębiorstwa, rozszerzają zakres podmiotowy i przedmiotowy systemów rachunkowości, wymagając jednocześnie wprowadzenia nowych narzędzi rachunkowości zarządczej. Ogromnego znaczenia w doskonaleniu działań i procesów organizacji, mających na celu wzrost wartości dla klienta i osiągnięcie zysku w długim okresie, nabiera wdrażanie przez przedsię-

biorstwa i korporacje koncepcji *Lean* we wszystkich obszarach prowadzonej działalności. Kompleksowe zastosowanie szczupłego podejścia w strukturach organizacyjnych, w zarządzaniu oraz w systemie produkcji wiąże się również z zastosowaniem w szczupłych przedsiębiorstwach systemu szczupłej rachunkowości, zorientowanej na optymalizowanie rentowności strumieni wartości i eliminację marnotrawstwa we wszystkich obszarach biznesowych. Podejście *Lean Management* w prowadzeniu biznesu oraz koncepcja *Lean Accounting* kształtują nowy kierunek rozwoju rachunkowości zarządczej w teorii i w praktyce. Ewolucja metod strategicznej rachunkowości w kierunku ich kompleksowego zastosowania w szczupłych przedsiębiorstwach łącznie z systemem szczupłego zarządzania i systemem szczupłego procesu produkcji wywołała głębokie zmiany w funkcjonowaniu większości współczesnych przedsiębiorstw. Znajduje to wyraz w rosnącej liczbie korporacji i przedsiębiorstw wdrażających zasady, narzędzia i metody modelu *Lean*. Koncepcja szczupłego zarządzania przedsiębiorstwem przenika przez wszystkie struktury przedsiębiorstwa. Tworzy jeden poziom integrujący działania wokół strategicznego celu jednostki gospodarczej, jakim jest wypracowanie wartości dla klienta, a tym samym maksymalizacja zysku w długim okresie.

Zmiany w funkcjonowaniu otoczenia podmiotów gospodarczych skutkują wyzwaniem dla systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej w firmach krajowych i zagranicznych. Wdrażanie nowych narzędzi, metod i technik szczupłej rachunkowości można uznać jako wynik dostosowywania się całokształtu funkcjonowania przedsiębiorstw do współczesnego, zmiennego otoczenia. Zdecydowana większość firm – zarówno tych w Polsce, jak i na świecie – przechodząc z filozofii produkcji masowej na filozofię szczupłych przedsiębiorstw, po krótkim czasie spostrzega, że tradycyjne metody rachunkowości zarządczej, wspomagające głównie zarządzanie operacyjne, stają się nieefektywne w podejmowaniu strategicznych decyzji i sprzeczne z praktykami szczupłego wytwarzania. Jednakże wdrożenie oraz zastosowanie nowoczesnych metod i systemów strategicznego zarządzania kosztami w praktyce wymaga prawidłowego zrozumienia ich istoty, zasad działania oraz kompleksowego zastosowania, niezbędnych do ich efektywnego działania. W wyniku łącznego zastosowania podejścia *Lean Accounting* wraz ze szczupłym systemem zarządzania i produkcji oraz kulturą organizacji zgodną z zasadami koncepcji *Lean* zwiększa się jakość procesów, a tym samym rośnie wartość kreowana dla klienta. Jak pisała A. Jaruga, zarządzanie przez jakość jest systemem zarządzania opartym na przekonaniu, że ciągłe doskonalenie stanowi drogę do osiągnięcia celów organizacji.

Bibliografia

- Bromwich M., Bhimani A. (1994), *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London.
- Cooper R., Slagmulder R. (1997), *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, New York.
- Drażek Z., Niemczynowicz B. (2003), *Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Drury C. (2004), *Management and Cost Accounting*, Thomson Learning, London.
- Jaruga A. (1985), *Wprowadzenie*, [w:] A. Jaruga, *System informacyjny rachunkowości analiza, struktury, projekty*, „Acta Universitatis Lodzensis”, Folia Oeconomica, nr 45.
- Jaruga A. (1991), *Wprowadzenie*, [w:] A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *Metody kalkulacji: koszty, ceny, decyzje*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jaruga A. (1995), *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] A. Jaruga (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Jaruga A. (1997), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKWP, Warszawa.
- Liker J.K. (2004), *Droga Toyoty. 14 zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa.
- Liker J.K. (2009), *Kultura Toyoty*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa.
- Maskel B., Baggageley B. (2004), *Practical Lean Accounting – a Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Productivity Press, New York.
- Mateja P. (2012), *Lean Management – Threats and Challenges*, Materiały konferencyjne *Lean Accounting – problemy wdrażania w Polsce*, Łódź.
- Michalak J. (2009), *Szczupła rachunkowość w zarządzaniu wartością przedsiębiorstwa*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Obłój K. (2007), *Strategia organizacji: w poszukiwaniu trwałej przewagi konkurencyjnej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (2002), *Nowe technologie i ich wpływ na strukturę kosztów i przychodów*, [w:] *Rozwój gospodarki rynkowej a rachunkowość w XXI wieku – wybrane zagadnienia*, „Acta Universitatis Lodzensis”, Folia Oeconomica, nr 159.
- Sobańska I. (2003a), *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2003b), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami* [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2007), *Nowa orientacja systemu rachunkowości w polskiej praktyce w kontekście wdrażania MSR/MSSF*, [w:] T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Sobańska I. (2009), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

II. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza

- Sobańska I. (2010a), *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 56, SKWP, Warszawa.
- Sobańska I. (2010b), *Decyzje*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2010c), *Podejście Lean*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2010d), *Rachunek kosztów i wyników strumienia wartości*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (2011), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, nr 249.
- Sojak S., Józwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Statements on Management Accounting. *Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm* (2006), IMA.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, wyd. I, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, wyd. II, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ward K. (1992), *Strategic Management Accounting*, Butterworth-Heinemann, Oxford.
- Womack J., Jones T. (1996), *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth In Your Company*, Simon and Schuster, New York.
- Womack J., Jones T. (2010), *Szczupłe rozwiązania*, Wydawnictwo Lean Enterprise Polska, Wrocław.