

IRENA SOBAŃSKA

Uniwersytet Łódzki

RACHUNKOWOŚĆ W ZARZĄDZANIU „SZCZUPLYM” PRZEDSIĘBIORSTWEM

Wprowadzenie

W literaturze z ostatnich lat wskazuje się, że „szczupłe” przedsiębiorstwa to przedsiębiorstwa XXI wieku. Celem „szczupłego” podejścia w prowadzeniu biznesu jest redukcja takich wielkości, jak: czas wytwarzania i dostarczania klientowi produktu lub usługi, pracownicy, kapitał, koszt produktu lub usługi, braki, liczba poziomów zarządzania, liczba transakcji i procedur biurokratycznych, liczba poziomów technologicznych.

Odchodzenie przedsiębiorstw od filozofii produkcji masowej i tradycyjnych metod zarządzania w kierunku modelu „szczupłego” przedsiębiorstwa (*Lean Enterprise*) wymaga nie tylko zastosowania nowych metod zarządzania (*Lean Management*) dostosowanych do nowego sposobu prowadzenia działalności, ale również szczupłego systemu rachunkowości (*Lean Accounting*).

Zarządzanie „szczupłym” przedsiębiorstwem, które jest nastawione na dostarczanie produktów takich, jakie życzą sobie klienci, bez wad, dokładnie wtedy, kiedy chcą je nabyć, z minimum marnotrawstwa zasobów w we wszystkich procesach, wymaga jednoczesnego zastosowania szeregu nowych technik zarządzania i nowych technik tworzenia informacji finansowych i niefinansowych w systemie strategicznej rachunkowości zarządczej oraz zastosowania podejścia *Lean* do zarządzania całym systemem rachunkowości.

Modelowy system *Lean Manufacturing* był wdrażany od lat pięćdziesiątych ubiegłego wieku w Toyota Motors Co. (Toyota Production Systems –TPS) wraz z nowymi metodami rachunkowości zarządczej zorientowanymi z założenia na wzrost wartości dla klienta. Podejście to od ponad 20 lat jest wdrażane w wielkich przedsiębiorstwach zachodnioeuropejskich i amerykańskich.

W Polsce działa coraz więcej spółek, wchodzących w skład wielkich przedsiębiorstw światowych różnych branż, które stosują zasady „szczupłego”

przedsiębiorstwa oraz zasady i metody „szczupłej” rachunkowości, jak np. fabryka składająca komputery Dell w Łodzi, Indesit – kilka fabryk sprzętu AGD w Łodzi i Radomsku, fabryki koncernów samochodowych: General Motors, Toyota, Fiat oraz kilka fabryk General Electric, *Japan Tobacco International*.

W literaturze krajowej z zakresu zarządzania nowa filozofia zarządzania zorientowana na klienta i zasady funkcjonowania „szczupłych” przedsiębiorstw, relacje nabywca- dostawca są dość szeroko objaśnione w wielu publikacjach¹. W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej od kilkunastu lat objaśniane natomiast były, w sposób oderwany, tylko niektóre metody stosowane w „szczupłej” rachunkowości, jak rachunek kosztów celu, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek redukcji kosztów (*Kaizen*)², oraz metody międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej³. Nieliczne w literaturze krajowej omówienia zasad i metod „szczupłej” rachunkowości funkcjonującej w „szczupłych” przedsiębiorstwach⁴ i brak tej wiedzy w programach kształcenia uniwersyteckiego i pozauniwersyteckiego obniża poziom zawodowego przygotowania specjalistów rachunkowości oraz ich konkurencyjność na krajowym i globalnym rynku pracy.

Jak wykazały badania przeprowadzone w USA, jedną z istotnych barier we wdrażaniu tych zasad w przedsiębiorstwach amerykańskich byli pracownicy pionu finansowego⁵. Dla zmniejszenia tej bariery Instytut Rachunkowości Za-

¹ A. K. Koźmiński: *Zarządzanie międzynarodowe*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1999; A. Matczewski: *Zarządzanie produkcją*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999; J. Brillman: *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, rozdz. 10; J. Grabowiecki: *Keiretsu – organizacja, mechanizm funkcjonowania oraz kierunki zmian japońskich grup kapitałowo-przemysłowych*. „Ekonomista”, nr 1, 2002; K. Oblój: *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa 2000, rozdz.13.

² A. Szychta: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, rozdz.6; A. Szychta: *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 12 (68), SKwP, Warszawa 2003, s. 66-93; I. Sobańska: *Rachunkowość zarządcza w grupie kapitałowej - nowy obszar badawczy*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 17 (73), SKwP, Warszawa 2003, s. 110-120; I. Sobańska: *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1998, s. 127-134; I. Sobańska: *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa 2006, wydanie 2 poprawione i rozszerzone, s. 372-424; S. Sojak, H. Józwiak: *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

³ I. Sobańska: *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 42(98), SKwP, Warszawa 2008, s. 153-162.

⁴ J. Michalak: *Założenia, zasady i narzędzia Lean Accounting*. „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 49(105), SKwP, Warszawa 2009, s. 169-184; I. Sobańska: *Podejście Lean*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* red. I. Sobańska, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 665.

⁵ K. Langfield-Smith: *Strategic Management accounting: how far have we come in 25 years?*, Accounting. Auditing & Accountability, Jurnal Vol.21 No2, 2008.

rzędcej (IMA) wydał kilka wytycznych co do wdrażania zasad „szczipłej” rachunkowości zarządzającej oraz jej metod i technik⁶.

Celem artykułu jest zaprezentowanie zasad i metod „szczipłej” rachunkowości oraz zmian w granicach organizacyjnych tego systemu na tle zasad funkcjonowania „szczipłego” przedsiębiorstwa.

1. Cechy i metody zarządzania „szczipłym” przedsiębiorstwem

U podstaw „szczipłego” zarządzania leży koncepcja „szczipłego” myślenia o biznesie (*Lean Thinking*), którego prekursorem był Taichi Ohno (1912-1990), jeden z dawnych dyrektorów firmy Toyota. Koncepcja ta stanowi antydotum na wszelkie marnotrawstwo zasobów wykorzystywanych do wytwarzania wyrobów lub usług, w tym zasobów zużywanych do produkcji wyrobów niepełniających oczekiwań klientów⁷.

Zgodnie z „celem” szczipłego podejścia, zarządzanie „szczipłym” przedsiębiorstwem jest nastawione na dostarczanie produktów odpowiadających oczekiwaniom klientów, bez wad, w czasie, kiedy chcą je nabyć, z minimum marnotrawstwa zasobów w procesach technologicznych. Stosowanie podejścia *Lean* w biznesie służy zwiększaniu wartości przedsiębiorstwa w długim okresie i zachowaniu jego konkurencyjności.

Za „szczipłe” przedsiębiorstwo uznaje się taką organizację, którą cechują następujące atrybuty:

- strategiczną wielkością jest wartość produktu zaspokajającego potrzeby klienta przy określonej cenie i we właściwym czasie, po koszcie produktu niezawierającym marnotrawstwa; koszt taki stanowi cel w strategiach produktowych zorientowanych na wzrost wartości przedsiębiorstwa w długim okresie,
- wyodrębniane są strumienie wartości produktu lub grupy produktów (rodziny produktów); strumień wartości produktu stanowi ciąg działań, w trakcie których produkt podlega wytworzeniu i dostarczeniu do klienta realizowanych bez marnotrawstwa zasobów,
- dąży się do zapewnienia płynnego przepływu produktu przez strumień wartości i skracania czasu jego wytwarzania i dostarczenia do klienta,
- produkty są wytwarzane w systemie „pull” (po złożeniu zamówień przez klientów),
- jest rozwijany proces ciągłego doskonalenia w całej firmie i praca zespołowa,

⁶ Statements IMA No7 Lean Enterprise Fundamentals 2006.

⁷ J.P. Womack, D. T. Jones: *Lean thinking- szczipłe myślenie. Eliminowanie marnotrawstwa i tworzenie wartości w przedsiębiorstwie*. Wrocław 2008, s. 19.

- zmniejsza się liczę poziomów zarządzania (spłaszczone struktury organizacyjne).

Osiągnięciu przez przedsiębiorstwo wymienionych zasad działania sprzyja w „szczipłym” zarządzaniu zastosowanie szeregu nowych metod, jak: *Kaizen*, *TQM*, *Six Sigma*, *J-I-T*, *5S*, *5P* *TPS* (*Toyota Productionsystems*), *outsourcing* i *benchmarking*, zarządzanie łańcuchem dostawców, *hoshin*. Początkowo wymienione metody stosowane były w obszarze funkcji produkcji (*Lean Manufacturing*) i spowodowały rozwój relacji: dostawca–odbiorca, komponentów produktów oraz zarządzania wielopodmiotowego. W latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku metody „szczipłego” zarządzania zaczęto stosować w obszarze pozostałych procesów, to znaczy procesów wspierających biznes, jak: badania i rozwój produktów, zarządzanie klientami, zarządzanie całością organizacji, zarządzanie łańcuchem dostawców. Efektem stosowania w wielkich korporacjach „szczipłego” podejścia do wymienionych procesów, oprócz redukcji kosztów było, tworzenie się różnego typu centrów usług wspierających biznes, jak centra IT, centra badawcze, *call centers*, centra usług biznesowych, (*Business Process Outsourcing –BPO*), centra usług wspólnych (*Shared Services Centers*)⁸. Dwa ostatnie rodzaje centrów zajmują się świadczeniem usług księgowych. Outsourcing komponentów z systemu rachunkowości do centrów usług pozwolił na znaczne odchudzenie tego systemu, zwłaszcza w obszarze rachunkowości finansowej.

Badanie ankietowe przeprowadzone w 2009 roku w 418 firmach działających w Polsce, którego celem było rozpoznanie zagrożeń w relacjach dostawca-odbiorca wykazały m.in. że w kilkunastu z nich są stosowane narzędzia pozwalające wdrożyć zasady podejścia *Lean*, jak: *5S* lub *TPS* (44 badane firmy), *kaizen* (22 badane firmy), *Six Sigma* (10 badanych firm), *Lean management* (17 badanych firm)⁹.

2. Zasady i metody „szczipłej” rachunkowości (*Lean Accounting*)

Na podstawie badań prowadzonych w przedsiębiorstwach japońskich, które najwcześniej zastosowały model „szczipłego” przedsiębiorstwa uznano metody rachunkowości zarządczej stosowane w tradycyjnie zarządzanym przedsiębiorstwie za przeszkodę we wdrażaniu tego modelu w przedsiębiorstwach amerykańskich. W IMA zostały opracowane wytyczne, w celu ułatwienia pro-

⁸ Zob. np. B. Nadolna: *Outsourcing*, w: *Od auditingu do sponsoringu*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2007, s. 200-234; K. Pniewski: *Od decyzji do implementacji: praktyczne aspekty budowy centrum usług księgowych*, w: *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services centers*, red. Adam Szymaniak, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne sp. z o.o., Warszawa 2008, Wydanie pierwsze, s. 339-358.

⁹ G. Wieteska: *Zarządzanie ryzykiem w relacjach dostawca-odbiorca na rynku B2B*. Praca doktorska (maszynopis powielony) Wydział Zarządzania UŁ 2010, s.188, tab.5.11.

cesu wdrożenia podejścia *Lean* specjalistom rachunkowości zarządczej (*Lean Accounting*), w przedsiębiorstwach przechodzących na zasady *Lean Manufacturing*.

W wymienionych wytycznych IMA zostało wyróżnionych pięć zasad „szczupłej” rachunkowości, jak:

- „szczupła” i prosta rachunkowość biznesowa (LA) jest to rachunkowość „odchudzona” przez eliminowanie marnotrawstwa w procesach realizacji transakcji, sporządzania raportów i stosowanych wcześniej metod rachunkowości zarządczej,
- 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),
- 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,
- proces planowania i budżetowania jest zorientowany na osoby odpowiedzialne za osiągnięcie wyników i aktywnie zaangażowanych w ustalanie celów; proces ten zaczyna się na najwyższym, strategicznym poziomie zarządzania przy zastosowaniu metody *hoshin*, następnie obejmuje kierownictwa jednostek biznesowych oraz zespoły odpowiedzialne za poszczególne strumienie wartości,
- 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 procesów¹⁰.

Zmiana z filozofii produkcji masowej na filozofię *Lean* wymaga w przedsiębiorstwach jednoczesnego wprowadzania zmian w sposobach kontroli, pomiaru i rozliczania się z realizowanych procesów.

W podejściu *Lean* do obowiązków menedżera strumienia wartości należy dbałość o rozwój działalności, eliminowanie marnotrawstwa z każdego procesu, w tym rachunkowości, zwiększanie *Cash flow* oraz zysku i wartości dla klienta w długim okresie. Dla realizacji tych obowiązków (operacyjnych i strategicznych), menedżer i zespół odpowiedzialny za strumień wartości potrzebują aktualnych danych i informacji prezentowanych w taki sposób, aby były zrozumiałe i łatwe do wykorzystania przez każdego odbiorcę w miejscach realizacji działań, w tym także przez pracowników liniowych. **Informacje**, podobnie jak **ma-**

¹⁰ Standards on Management Accounting 2006.

terialy i środki pieniężne muszą płynąć poziomo przez strumienie wartości, a nie pionowo wzdłuż działów firmy.

Kierownik i zespół pracowników strumienia wartości w organizacji „strumieniowej” są głównymi odbiorcami informacji z systemu „szczupłej” rachunkowości zarządczej, które są istotne w kontroli kosztów i podejmowaniu decyzji, zapewniających wzrost wartości dla klienta.

Reorientacja tradycyjnie zorganizowanego przedsiębiorstwa na strumienie wartości i proces produkcji realizowany systemem „pull” wymaga od specjalistów rachunkowości zarządczej rewizji informacji, stosowanych metod i raportów wewnętrznych dostarczanych decydom oraz zapewnienia komunikacji z dostawcami komponentów wyrobów i usług.

Celem „szczupłej” rachunkowości (*Lean Accounting - LA*) jest eliminowanie sporządzania rozbudowanych, skomplikowanych i zbytecznych raportów i transakcji oraz metod zorientowanych na kontrolę *ex post* działalności operacyjnej, stosowanych w tradycyjnej rachunkowości zarządczej. *Lean Accounting* dostarcza nowych narzędzi do pomiaru rentowności strumienia wartości, które zapewniają utrzymanie wymaganej kontroli procesów w przyszłości. „Szczupłe” systemy rachunkowości są integralną częścią kompleksowego wdrażania podejścia *Lean* w organizacji i służą motywowaniu pracowników do ciągłego doskonalenia procesów, zrozumienia przez pracowników wartości tworzonej dla klienta, analizowania wyników finansowych osiągniętych dzięki zastosowaniu metod „szczupłego” zarządzania i produkcji¹¹.

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 przedsiębiorstwach 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 kosztów standardowych,
- kryterium optymalizacyjnym w decyzjach „przyjąć czy odrzucić”, „kupować czy produkować u siebie” jest rentowność strumienia wartości, a nie poszczególnych produktów,

¹¹ http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/lean_management_accounting.htm

- efekty eliminowania marnotrawstwa i procesu ciągłego doskonalenia „od góry do dołu” muszą być oceniane na bieżąco, a nie po miesiącu (analiza odchyżeń w standardowym rachunku kosztów).

W literaturze amerykańskiej wskazuje się na następujące cechy *Lean Accounting*:

- generowanie dokładnych i aktualnych informacji niezbędnych do zwiększania wartości dla klienta,
- eliminowanie działań i czynności księgowych uznanych za marnotrawstwo i niezakłócających przy tym utrzymania kontroli finansowej jednostki,
- wykorzystywanie zasad sporządzania sprawozdań finansowych zawartych w standardach rachunkowości (US GAAP),
- dostarczanie istotnych informacji, które umożliwiają pracownikom na każdym szczeblu organizacji ciągle doskonalenie procesów¹².

W „szczerpłych” przedsiębiorstwach system rachunkowości, jak każdy inny proces, musi być „szczerpły” i nie może zawierać marnotrawstwa (zbędne czynności, raporty, itd.), które zmniejszałyby wartość dla klienta.

Z praktyki „szczerpłych” przedsiębiorstw, zaliczanych do klasy światowej wynika, że zastosowanie podejścia *Lean* w systemie rachunkowości zarządczej musi mieć charakter kompleksowy i wymaga tak samo, jak w zarządzaniu jednoczesnego wdrożenia kilku nowych metod. Do metod tych zalicza się: rachunek kosztów celu, rachunek cyklu życia produktu, rachunek redukcji kosztów *Kaizen*¹³, rachunek kosztów cech i charakterystyk (F&C), rachunek kosztów i wyników strumienia wartości, tablice wyników, metody międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w relacji klient-dostawca (*open book accounting*, łańcuchowy rachunek kosztów celu)¹⁴. Czasami jest też wykorzystywany standardowy rachunek kosztów jako narzędzie uzupełniające, zwłaszcza w okresie przechodzenia przedsiębiorstwa na zasady *Lean Manufacturing*.

Wymienione metody „szczerpłej” rachunkowości zarządczej, są zazwyczaj prezentowane w literaturze, jako odrębne metody. Wdrożenie jednej lub dwóch z wymienionych metod, co w praktyce zdarza się często, nie oznacza uzyskania „szczerpłego” systemu rachunkowości. Jednak mogą one przynieść pewne korzyści, jak na przykład: podnieść jakość informacji, zmienić ich zakres, a nawet w pewnym stopniu informacje te mogą wspierać proces zwiększania wartości dla klienta. Jak zaznaczono wcześniej, tylko wdrożenie metod „szczerpłej” rachunkowości w sposób zintegrowany przynosi większe korzyści dla realizacji tego celu na poziomie strategicznym i operacyjnym, ponieważ ich skuteczność

¹² http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/lean_management_accounting.htm

¹³ Publikacje objaśniające szerzej wymienione metody- zob. odnośnik 2 str.2.

¹⁴ I. Sobańska: *Podejście Lean*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*. CH Beck, Warszawa 2010, s. 616-640.

w tworzeniu informacji dokładnie na czas jest oparta na wzajemnym powiązaniu (oddziaływaniu na siebie) wewnątrz systemu rachunkowości zarządczej. Najlepszym przykładem kompleksowego wdrożenia wszystkich metod „szczupłej” rachunkowości zarządczej i wszystkich narzędzi „szczupłego” zarządzania jest Toyota Motors Co., która w krótkim czasie stała się liderem na globalnym rynku samochodowym.

Specjaliści rachunkowości zarządczej powinni rozpoznać, jakie informacje są potrzebne użytkownikom, jakie nowe metody zastosować do ich tworzenia oraz w jakiej formie i z jaką częstotliwością je dostarczać, ażeby informacje te wspomagały „szczupłe” podejście do biznesu, które wymaga jednoczesnego zastosowania elastycznych technologii produkcji i wielu metod „szczupłego” zarządzania oraz nowych mechanizmów kontrolnych, w tym opartych na zasadach wizualnych.

Uwagi końcowe

Wraz z rozwojem koncepcji „szczupłego” myślenia w prowadzeniu biznesu zmieniały się nie tylko systemy i metody wytwarzania produktów i usług, metody i techniki zarządzania przedsiębiorstwem oraz metody i techniki systemu rachunkowości, ale również uległy zmianie granice organizacyjne tych systemów. W pierwszej fazie wdrażania zasad „szczupłego” podejścia w procesie produkcji szeroko stosowane decyzje outsourcingowe przyczyniły się, między innymi efektami, także do rozwoju relacji z dostawcami komponentów wyrobów i usług, a więc łańcucha tworzenia wartości produktów w rozproszeniu terytorialnym. Zarządzanie łańcuchem wartości obejmującym strategicznych dostawców komponentów tak jak proces produkcji przekroczyło prawne i organizacyjne granice przedsiębiorstwa. Rozwój zarządzania relacjami dostawca-odbiorca określanego jako zarządzanie wielopodmiotowe kreował nowe zapotrzebowanie na informacje finansowe i niefinansowe niezbędne do tworzenia łańcucha wartości produktów spełniających oczekiwania klientów. Informacje te w systemie „szczupłej” rachunkowości zapewniają metoda *open book accounting* i łańcuchowy rachunek kosztów celu, uwzględniający wszystkie ogniwa łańcucha wartości, a więc także dostawców komponentów produktów i usług¹⁵. Zastosowanie tych metod w „szczupłej” rachunkowości spowodowało, że system ten podobnie, jak zarządzanie wielopodmiotowe przekroczył prawne i organizacyjne granice przedsiębiorstwa w obszarze rachunkowości zarządczej. Jego organizacja, jak i organizacja przedsiębiorstwa, nabrała cech sieci informacyjnej. Pogłębienie się tej cechy „szczupłego” systemu rachunkowości i stopnia „rozmycia” się granic tego systemu nastąpiło pod wpływem zastoso-

¹⁵ I. Sobańska: *Relacje międzyorganizacyjne op.cit.*; A. F. Kennedy, S.K. Widener: „Supply-Side” *Accounting Innovation: Insights From Evidence on Lean Accounting*, Draft 9/23/04, 2004.

wania outsourcingu do jego „odchudzenia” i obniżenia jego kosztów przez tworzenie centrów usług księgowych w „szczupłych” przedsiębiorstwach¹⁶.

Literatura

- Kennedy A. F., Widener S. K.: „*Supply-Side*” *Accounting Innovation: Insights From Evidence on Lean Accounting*, Draft 9/23/04, 2004.
- Langfield-Smith K.: *Strategic Management accounting: how far have we come in 25 years?*, *Accounting, Auditing & Accountability*, *Jurnal* Vol. 21 No2, 2008.
- Lean Enterprise Fundamentals*. *Statements on Management Accounting IMA*, Nr 7, 2006.
- Michalak J.: *Założenia, zasady i narzędzia Lean Accounting*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 49(105), SKwP, Warszawa 2009.
- Nadolna B.: *Outsourcing*, w: *Od auditingu do sponsoringu*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2007.
- Pniewski K.: *Od decyzji do implementacji: praktyczne aspekty budowy centrum usług księgowych*, w: *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services centers*, red. Adam Szymaniak, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne sp. z o.o., Warszawa 2008, Wydanie pierwsze.
- Sobańska I.: *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1998.
- Sobańska I.: *Rachunkowość zarządcza w grupie kapitałowej - nowy obszar badawczy*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 17 (73), SKwP, Warszawa 2003.
- Sobańska I.: *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa 2006, wydanie 2 poprawione i rozszerzone.
- Sobańska I.: *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 42(98), SKwP, Warszawa 2008.
- Sobańska I.: *Podejście Lean*, w: *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Warszawa, CH Beck, 2010.
- Szychta A.: *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 12 (68), SKwP, Warszawa 2003.
- Szychta A.: *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- Wieteska G.: *Zarządzanie ryzykiem w relacjach dostawca-odbiorca na rynku B2B*. Praca doktorska (maszynopis powielony) Wydział Zarządzania UŁ 2010.
- Womack J. P., Jones D. T.: *Lean thinking- szczupłe myślenie. Eliminowanie marnotrawstwa i tworzenie wartości w przedsiębiorstwie*, Wrocław 2008.

¹⁶ Szerzej problem zmiany granic systemu rachunkowości w kontekście teorii kosztów transakcyjnych objaśniałam w odrębnym opracowaniu: I. Sobańska: *Granice systemu rachunkowości*. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 62(118), SKwP, Warszawa 2011 (w druku).

Witryny internetowe:

http://www.maskell.com/lean_accounting/subpages/lean_accounting/lean_management_accou_nting.htm

*dr hab. Irena Sobańska prof. UŁ
Uniwersytet Łódzki
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości
ul. Matejki 22/26, 90-237 Łódź
sobanska@uni.lodz.pl*

ACCOUNTING IN MANAGING A LEAN ENTERPRISE**Summary**

An increasing number of companies in Poland and in the world are adopting lean principles in managing an enterprise. To be able to assess the results of their application it is necessary to implement in organizations the principles and methods of lean accounting. Polish management accounting literature has very few publications addressing issues in the development of this new management accounting approach. This paper reviews lean management principles and methods as well as the principles and instruments of lean accounting used in companies across the world. It also examines the changes in organizational boundaries of accounting systems in lean enterprises which are taking place as a result of adoption of lean approach to processes, including the accounting process.

Translated by Irena Sobańska