

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

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

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Ciecziura: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Tomasz Lewandowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: rtl19@interia.eu

MNIEJ WIĘCEJ DOBRZE CZY DOKŁADNIE ŹŁE – PRZYDATNOŚĆ INFORMACJI W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI

ABOUT WELL OR EXACTLY WRONG – USEFULNESS OF INFORMATION IN ACCOUNTING SYSTEM

DOI: 10.15611/pn.2015.388.14

Streszczenie: Zmiany warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wymuszają konieczność dostosowania rodzaju, zakresu i częstotliwości dostarczanych informacji wykorzystywanych w procesach decyzyjnych. Ważnym instrumentem zarządzania są rachunkowość finansowa i zarządca. W artykule przedstawiono informacyjną wartość sprawozdawczości finansowej i użyteczność informacji generowanych w procesie rachunkowości rozpatrywanej z punktu widzenia klienta zewnętrznego i wewnętrznego. W procesie przejścia z tradycyjnego modelu zarządzania przedsiębiorstwem na koncepcję *lean management* wskazano na rolę specjalistów z obszaru rachunkowości i controllingu oraz podstawy budowania szczupłej rachunkowości. Na końcu omówiono kilka przykładów wykorzystania narzędzi *lean accounting* w praktyce gospodarczej.

Słowa kluczowe: rachunkowość, *lean accounting*, zarządzanie, *lean management*, systemy informacyjne, informacja.

Summary: Changes in the business environment make it necessary to adapt the type, scope and frequency of provided information used in decision-making processes. Financial accounting and management accounting are an important instrument of management. The article presents information value of financial reporting and the usefulness of the information generated in accounting considered from the point of view of internal and external customer. In the process of transition from the traditional model of business management into the concept of lean management, the role of specialists in the area of accounting and controlling and the basics of building lean accounting were indicated. The last part of the article discusses a few examples of the use of tools of lean accounting in business practice.

Keywords: accounting, lean accounting, management, lean management, information systems, information.

1. Wstęp

Sprawozdania finansowe sporządzane przez jednostki gospodarcze są najlepszym źródłem informacji o ich działalności, bieżącej kondycji i perspektywach rozwoju. Umożliwiają one ocenę zdarzeń z przeszłości na podstawie liczb ujętych w księgach rachunkowych, pozwalając na projekcję przyszłości [Nowak 2005, s. 13]. Dla odbiorcy wartość informacji generowanej w systemach rachunkowości zależy od jej użyteczności w procesie podejmowania decyzji. Użyteczność ta może być rozpatrywana z punktu widzenia klienta zewnętrznego, np. inwestorów, dostawców, organów podatkowych, jak również klienta wewnętrznego, np. zarządu, menedżerów, pracowników. Zorientowanie wszystkich procesów przedsiębiorstwa na tworzenie wartości dla klienta leży u podstaw koncepcji szczupłego zarządzania. Skuteczne i efektywne wdrożenie tej koncepcji wymaga całościowego spojrzenia na łańcuch wartości przedsiębiorstwa wraz z funkcjami pomocniczymi. Podczas projektowania systemu informacyjnego przedsiębiorstwa szczególne znaczenie mają sprawnie działające systemy rachunkowości [Sobańska (red.) 2013, s. 113-114].

Wdrażanie metod *lean management* w procesach operacyjnych i w procesach produkcyjnych powoduje zmiany w realizacji tych procesów. Jednym ze skutków tych zmian jest powiększanie się grona wewnętrznych klientów i potencjalnych odbiorców informacji. To z kolei powoduje wzrost zapotrzebowania na nowe informacje z systemu rachunkowości zarządczej i controllingu. Bieżące wspieranie procesów i zachodzących zmian wymaga od pracowników łączenia wiedzy z zakresu rachunkowości ze zrozumieniem działalności całego przedsiębiorstwa. Do zaspokojenia rosnących wymagań partnerów w łańcuchu wartości konieczne są: dogłębne poznanie procesów, rezygnacja z przyzwyczajęń i wypracowanych schematów, odejście od niezrozumiałych rozliczeń i analiz na rzecz metod prostych i szybkiego dostarczania informacji. Poziom wiedzy z zakresu metod *lean accounting* jest jeszcze niewystarczający, co utrudnia kompleksowe spojrzenie na koncepcję szczupłego przedsiębiorstwa [Sobańska (red.) 2013, s. 194-195].

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na zmieniające się uwarunkowania funkcjonowania przedsiębiorstw, wymuszające dostosowanie rodzaju, zakresu i częstotliwości dostarczanych informacji oraz przedstawienie na tym tle zwiększającego się zapotrzebowania na prostą i jednoznaczną informację w konsekwencji powiększania się kręgu osób wykorzystujących je w procesach decyzyjnych. W artykule wykorzystano analizę wyników badań prowadzonych przez firmy doradcze i dostępną literaturę na temat szczupłego przedsiębiorstwa i szczupłej rachunkowości. Na tej podstawie uzasadniono tezę, że stosowanie filozofii *lean* wymaga jednoczesnego wprowadzenia znacznych zmian w systemie rachunkowości przedsiębiorstw i w konsekwencji tych zmian przededefiniowania roli specjalistów rachunkowości. Z wykorzystaniem dobrych praktyk, na bazie doświadczeń jednego z przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej w Polsce, wskazano na ciągle duże i niewykorzystane możliwości, jakie daje kompleksowe wdrożenie koncepcji *lean*.

2. Informacyjna wartość sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe stanowią finalny produkt przetwarzania danych w systemie rachunkowości. Są one integralną częścią rachunkowości i są rozumiane jako system obejmujący ogół sprawozdań i raportów finansowych sporządzanych przez jednostkę gospodarczą, przyjmują najczęściej postać zestawień liczbowych obrazujących ustalony okres sprawozdawczy. Sprawozdania sporządzane przez jednostki gospodarcze mają bardzo zróżnicowany charakter i mogą być klasyfikowane m.in. ze względu na obowiązek składania (obligatoryjne i fakultatywne), według adresatów sprawozdań (zewnętrzne i wewnętrzne) oraz ze względu na częstotliwość przygotowania (operatywne, okresowe i sporadyczne). Jeśli chodzi o przedmiot sprawozdań, to wyróżnia się sprawozdania rzeczowe na podstawie ewidencji operatywnej i statystyki przedsiębiorstwa oraz sprawozdania finansowe, których źródłem są ewidencja księgowa i kalkulacja [Nowak 2005, s. 12].

Stopień dostosowania informacji do wymagań odbiorców jest bardzo zróżnicowany. Raporty dla odbiorcy wewnętrznego, dostarczane przez rachunkowość zarządczą, mają na celu pomoc w podejmowaniu trafnych decyzji. Natomiast informacja dla klienta zewnętrznego ma charakter bardzo ustandaryzowany i wynika z ogólnych przepisów. Rodzaj, zakres i jakość dostarczanych informacji wynikają z narzuconych regulacji prawnych dla sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Główna uwaga systemu rachunkowości skupiona jest na wypełnieniu wymogów sprawozdawczych, które determinują wartość informacji. Eliminacja marnotrawstwa ogranicza się do redukcji kosztów i czasu dostarczania informacji [Sobańska (red.) 2013, s. 114].

Dane zawarte w sprawozdaniach finansowych są wykorzystywane przez szerokie grono użytkowników w celu pozyskania informacji o stanie i zmianach w sytuacji majątkowej, finansowej oraz o wynikach działalności. Obiektywna ocena sytuacji badanej jednostki gospodarczej uzależniona jest w dużej mierze od stopnia posiadanej wiedzy przez osoby dokonujące analizy. Dopiero przetworzenie danych przy zastosowaniu odpowiednich metod daje możliwość pozyskania informacji przydatnych dla ich użytkownika [Nowak 2005, s. 9].

Trafność decyzji podejmowanych przez menedżerów w dużym stopniu zależy od wiarygodności i użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniach generowanych przez system rachunkowości. Uwypukla się zmiana potrzeb w procesie decyzyjnym i oczekiwanie prostej i jednoznacznej informacji. Coraz większego znaczenia nabiera czas konieczny na pozyskanie informacji i terminowość jej dostarczenia (*just in time*). Informacje prezentowane w sprawozdaniach powinny charakteryzować się cechami jakościowymi, jak przydatność informacji sprawozdawczych i wierność prezentacji, które zostały zawarte w „Założeniach koncepcyjnych” Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Dodatkowymi wyróżniającymi je cechami są: porównywalność, sprawdzalność, terminowość i zrozumiałość [Nowak 2005, s. 22-25].

Źródło informacji o koszcie jednostkowym produktu na potrzeby rachunkowości finansowej stanowi rachunek kosztów. W praktyce gospodarczej pracownicy rachunkowości coraz więcej czasu poświęcają na dostarczenie menedżerom informacji potrzebnych w procesach decyzyjnych. Na plan dalszy schodzą działania związane z prowadzeniem rachunku kosztów zgodnie z obowiązującymi normami rachunkowości. Praca księgowego nabiera twórczego charakteru przez zastosowanie funkcjonalnego podejścia do organizacji rachunku kosztów. Rutynowe podejście narzucone przez obowiązujące przepisy prawne jest zastępowane przez udoskonalanie systemów grupowania kosztów, rozliczania oraz budżetowania i analizy odchyleń. Zwiększanie wartości dla odbiorcy informacji następuje przez doskonalenie metod w zakresie rachunku kosztów przy wykorzystaniu dobrych praktyk. W takich warunkach rachunek kosztów może spełniać oczekiwania odbiorców informacji i wspomagać osiąganie celów rentowności produktów [Nowak, Wierzbński 2010, s. 33-35]. Międzynarodowe Wytyczne Dobrych Praktyk dotyczące rachunku kosztów określają zasady oceny i doskonalenia podejścia do rachunku kosztów. Opracowane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) dobre praktyki dają przydatne wskazówki i wyznaczają kierunki przy opracowywaniu systemów i metod rachunku kosztów [Wyczółkowska 2009].

Sprawozdawczość charakteryzująca się powyższymi cechami w pierwszej kolejności ma na celu spełnienie norm zawartych w zasadach rachunkowości, Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, dyrektywach Unii Europejskiej i krajowym prawie bilansowym. W konsekwencji tak zdefiniowana sprawozdawczość nie dostarcza wprost zrozumiałych informacji pomocnych przy podejmowaniu trafnych decyzji. Bez posiadania wiedzy o metodach analizy danych jest niejasna i hermetyczna, a w konsekwencji bezużyteczna dla jej użytkownika, który oczekuje wsparcia na drodze do osiągnięcia założonych celów.

Zrozumienie metod szczupłego zarządzania i koncepcji szczupłego przedsiębiorstwa pozwala na zdefiniowanie wartości dla klienta, którą niosą informacje generowane w systemie rachunkowości. Zmiany zachodzące pod wpływem zastosowania koncepcji *lean* prowadzą do diametralnego przedefiniowania potrzeb informacyjnych klientów wewnętrznych. Przejście od tradycyjnej organizacji przedsiębiorstwa do szczupłej organizacji wszystkich procesów powoduje zmiany w sposobie myślenia kierowników i pracowników, co skutkuje wzrostem zapotrzebowania na informację. Rachunkowość kreuje wartość poprzez nakierowanie uwagi uczestników organizacji na najważniejsze aspekty jej działalności oraz proponuje rodzaj, zakres i sposób przekazywania informacji potrzebnych w procesie zarządzania [Sobańska (red.) 2013, s. 114]. Zmiany wytycznych IFRS dotyczące zamknięcia okresów sprawozdawczych i raportowania oraz rosnące znaczenie i zainteresowanie tematyką *compliance*¹ przyspieszają prace nad skróceniem czasu pozyskiwania informacji, wzrostem jakości sprawozdań i redukcją kosztów [PwC 2011].

¹ Celem systemu *compliance* w organizacji jest zapewnienie zgodności działania z prawem, jak również z innymi dobrowolnie przyjętymi normami postępowania, w celu zapobiegania stratom finansowym lub utracie reputacji.

3. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza

Rachunkowość² rozpatrywana jako proces identyfikowania, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznych w celu umożliwienia rozsądnego osądu i podjęcia decyzji przez użytkowników tych informacji odgrywa kluczową rolę w realizacji funkcji wchodzących w skład procesu zarządzania.

Na proces zarządzania składają się: planowanie, kontrola, organizowanie, komunikowanie i motywowanie [Drucker 1974]. Zrozumienie funkcji zarządzania, którym ma służyć rachunkowość, ułatwia pozyskanie niezbędnych danych liczbowych i informacji wspierających menedżerów w procesach decyzyjnych [Drury 2002, s. 29-33].

Jednym z zadań rachunkowości jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników informacji. Rachunkowość zarządcza dostarcza informacje służące podejmowaniu decyzji przez kadrę zarządzającą, natomiast rachunkowość finansowa skierowana jest w głównej mierze do odbiorców zewnętrznych i w znacznym stopniu regulowana jest przez wymogi prawne i przyjęte zasady sporządzania sprawozdań i strukturę danych.

Rachunkowość zarządcza wspiera menedżerów w działaniach wchodzących w skład procesu zarządzania. Dostarcza dane i informacje niezbędne w procesach planowania oraz poprzez tworzenie raportów i zestawień porównawczych wspomaga procesy kontroli. W celu zaspokojenia zapotrzebowania na informację identyfikuje elementy struktury organizacyjnej, dostosowując system sprawozdawczy, i sugeruje jej bardziej odpowiedni kształt. Poprzez system przekazywania informacji i sprawozdawczość, rachunkowość zarządcza pomaga w komunikowaniu wewnątrz organizacji. Opracowywane budżety i dostarczane raporty kontrolno-wynikowe mają ważny wpływ na motywację do podejmowania działań niezbędnych do osiągnięcia uzgodnionych celów [Drury 2002, s. 32-33].

W miarę wzrostu odpowiedzialności poprzez przypisanie wykonywanych zadań do komórek funkcyjnych rośnie zapotrzebowanie na informację potrzebną w procesach decyzyjnych. Podejście takie, nazywane również *lean controlling*, polega na tym, że podczas realizacji zadań controllingowych uczestniczą kierownicy wszystkich szczebli zarządzania, często przy aktywnym współudziale wszystkich pracowników. Jest to konsekwencją decentralizacji systemu controllingu wskutek decentralizacji procesów w przedsiębiorstwie. Takie podejście wymaga ciągłego podnoszenia kwalifikacji wszystkich zatrudnionych i wzrostu zrozumienia procesów gospodarczych [Nowak 2004, s. 30].

Badania przeprowadzone przez PwC potwierdzają jakościową zmianę w stosunku do informacji dostarczanych przez pracowników działów finansowych, która musi się opierać na sprawdzonych danych i użytecznych raportach. Aż 80% bada-

² Definicja rachunkowości sformułowana przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association) [Drury 2002, s. 21].

nych odnosi się krytycznie do dokładności opracowywanych prognoz i tylko 45% wierzy w trafność wypracowanych wyników analiz [PwC 2012].

Rola specjalistów rachunkowości zarządczej i controllingu ewoluje w kierunku partnera biznesowego (*business partner*), który tworzy wartość dla klienta poprzez analizę danych, syntezę i przygotowanie wariantów działania w procesach decyzyjnych. Taka zmiana jest możliwa przez szerokie zastosowanie zintegrowanych systemów informatycznych ERP [Sobańska, Kabalski (red.) 2012, s. 183-195], które ułatwiają zbieranie i przygotowanie danych [Haufe, *Rolle des Controllern im Wandeln*]. Badania pokazują, iż 84% respondentów zgłasza duże zapotrzebowanie na doradztwo w ocenie skutków finansowych podejmowanych decyzji. Jednak w praktyce tylko 59% otrzymuje takie wsparcie na zadowalającym poziomie [Haufe, *Finanz-Controlling in der Praxis*].

4. Droga do szczupłej rachunkowości

Proces przejścia z tradycyjnego modelu zarządzania przedsiębiorstwem na nowe metody szczupłego zarządzania nie jest łatwy i wymaga czasu. Tworzenie nowej kultury organizacyjnej, u której podstaw leży kultura ciągłego doskonalenia i uczenia się, jest kluczowym elementem tej transformacji. Istotną rolę w tym procesie odgrywają specjaliści rachunkowości i pracownicy controllingu. Wspierają oni tworzenie nowej kultury organizacyjnej poprzez aktywne uczestnictwo w zespołach projektowych zajmujących się wdrożeniem zasad szczupłego przedsiębiorstwa, a po ich zakończeniu zapewniają przepływ informacji i dostarczanie danych dokładnie na czas i w formie wspierającym procesy nowego modelu zarządzania [Sobańska (red.) 2010].

Podstawą budowania szczupłego procesu rachunkowości jest prawidłowe zdefiniowanie potrzeb i wartości oczekiwanej przez klienta. Stanowi to podstawę do zorganizowania procesu w sposób pozwalający zaspokoić te oczekiwania przy możliwie najniższym zużyciu zasobów [Sobańska (red.) 2013, s. 113].

Doświadczenia przedsiębiorstw stosujących koncepcję szczupłego zarządzania pokazują, że zastosowanie podejścia *lean* w systemie rachunkowości zarządczej musi mieć charakter kompleksowy. Wymaga to wdrożenia i stosowania jednocześnie, obok tradycyjnych narzędzi, kilku nowych metod, takich jak: rachunek kosztów celu, rachunek cyklu życia produktu, rachunek redukcji kosztów kaizen [Sobańska (red.) 2009], rachunek kosztów i wyników strumienia wartości, rachunek kosztów produktów według cech i charakterystyk, tablice wyników [Sobańska (red.) 2010]. Jednak samo wdrożenie metod i uzyskanie korzyści poprzez polepszenie jakości i zakresu informacji nie oznacza uzyskania szczupłego systemu rachunkowości. Wyniki badań wskazują, że jedną z przeszkód na drodze do wdrożenia tego modelu są metody rachunkowości zarządczej stosowane w tradycyjnie zarządzanym przedsiębiorstwie [Sobańska (red.) 2010, s. 108].

Zwiększaniu wartości dla klienta służy dostarczanie aktualnych informacji finansowych i niefinansowych dla osób odpowiedzialnych za strumień wartości. Informacje te powinny być użyteczne, tzn. przekazane w sposób prosty, językiem zrozumiałym dla wszystkich pracowników i łatwe do wykorzystania przez odbiorcę w miejscu realizacji zadań. W szczupłym przedsiębiorstwie procesy realizowane są systemem *pull* zorientowanym na klienta, co wymaga również od osób zajmujących się rachunkowością zarządczą rewizji informacji i raportów wewnętrznych oraz dostosowania metod. Celem *lean accounting* jest unikanie marnotrawstwa poprzez eliminowanie rozbudowanych, nieczytelnych dla odbiorcy i zbyt licznych raportów oraz metod zorientowanych na kontrolę *ex post* stosowanych w tradycyjnej rachunkowości zarządczej [Sobańska (red.) 2010].

Rozpoznanie, jakich informacji oczekuje użytkownik, jakie metody zastosować w celu ich tworzenia oraz określenie formy i częstotliwości ich dostarczania to kluczowe elementy efektywnego funkcjonowania szczupłego przedsiębiorstwa. Proces komunikacji ma istotny wpływ na budowanie szczupłej rachunkowości. Konieczny jest ciągły dialog i wymiana informacji pomiędzy pracownikami wszystkich jednostek organizacyjnych. Poprzez dialog i zwiększenie częstotliwości kontaktów następuje pokonanie barier kulturowych i ujednoczenie języka komunikacji. Od pracowników rachunkowości oczekiwana jest otwartość, duża elastyczność i chęć do dostosowania własnych metod do zmian w procesach w zakresie wyodrębnionych strumieni wartości. Wspólne opracowanie mierników dokonań pozwala osobom odpowiedzialnym na lepsze zrozumienie procesów i daje możliwość ich doskonalenia [Sobańska (red.) 2010, s. 127-128]. Wskutek tego powstaje nowy, hybrydowy charakter pracy specjalistów rachunkowości, który wynika z potrzeby komunikowania się i szerokiej współpracy w ramach całej organizacji.

5. Narzędzia *lean accounting* w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej

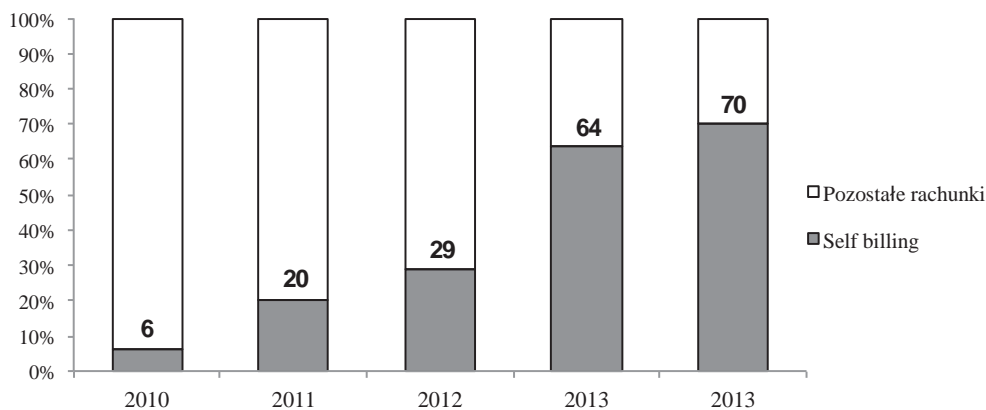
Metody i narzędzia stosowane w koncepcji *lean* są pozornie proste, ale skuteczne ich wdrożenie nie jest prostym przedsięwzięciem. Osoby organizujące i nadzorujące wdrożenie koncepcji powinny być zwolennikami koncepcji *lean* i posiadać wiedzę o metodach *lean management* i *lean accounting*. Pełna determinacja kadry zarządzającej i zaangażowanie wszystkich pracowników przedsiębiorstwa zapewniają sukces wdrożenia i stosowania koncepcji [Sobańska 2013, s. 193].

Pionierem w stosowaniu modelu *lean manufacturing* jest Toyota Motors Co., która wraz z wdrożeniem całościowej koncepcji systemów produkcji (*Toyota Production Systems*) zastosowała nowe modele rachunkowości zarządczej zorientowane na pomiar i zwiększanie wartości dla klienta.

W dalszej części rozdziału wskazano na wykorzystanie narzędzi *lean management* przez pracowników rachunkowości na przykładzie jednego z przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej działającego w Polsce.

Wdrożenie koncepcji *lean* rozpoczęto od standaryzacji pracy z wykorzystaniem metody 5S [Sobańska (red.) 2013]. Działaniem tym objęto wszystkie jednostki organizacyjne, w tym również obszar rachunkowości i controllingu. Nad realizacją działań czuwa, wyodrębniony w strukturze organizacyjnej, dział Kaizen-Office. Na podstawie opracowanego planu realizowane są systematycznie warsztaty w ramach ciągłego doskonalenia, poszukiwania rozwiązania konkretnego problemu, jak np. redukcja czasu przezbierania, redukcja zużycia energii oraz warsztaty koncepcyjne 3P.

W obszarze rachunkowości skoncentrowano się nad stworzeniem odpowiedniego systemu elektronicznego obiegu dokumentów księgowych (EDI) w celu uzyskania ciągłego przepływu. Oprócz tego zajęto się standaryzacją dokumentów i procedur oraz mapowaniem procesów ze szczególnym uwzględnieniem generowanych informacji i skrócenia czasu realizacji poszczególnych kroków. Zidentyfikowano procesy, w których możliwe jest zastosowanie samofakturowania po potwierdzeniu realizacji zamówienia. Rozwiązanie to wpłynęło na redukcję czasu, pracochłonności i kosztów realizacji procesów ewidencji rachunków za materiały produkcyjne. Spółka od kilku lat konsekwentnie zwiększa udział rachunków w procedurze *self billing* (rys. 1). Pozwala to na produktywnie rozliczanie rosnącej liczby dokumentów księgowych (wzrost z 61 tys. w 2010 r. do 93 tys. w 2014 r.) bez konieczności zwiększania zatrudnienia. W tej dziedzinie istnieje jeszcze duży niewykorzystany potencjał do wzrostu efektywności i redukcji kosztów.



Rys. 1. Procentowy udział samofakturowania (*self billing*) w latach 2010-2014 (przykład)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wewnętrznych przedsiębiorstwa.

Dużym obszarem do redukcji marnotrawstwa w przemyśle motoryzacyjnym jest optymalizacja czasów przebrojeń z wykorzystaniem SMED³. Procesy związane z procedurą zamknięcia miesiąca i roku obrotowego w rachunkowości są odpowiednikami przebrojeń w procesie produkcji. Mając to na uwadze, przeanalizowano wszystkie działania i wprowadzono harmonogram ich realizacji w celu uniknięcia kumulowania zadań w ostatnich dniach miesiąca. Poprawiono sposób komunikacji pomiędzy pracownikami wszystkich jednostek organizacyjnych uczestniczących w procesie. Dodatkowo zamknięcie każdego miesiąca realizowane jest z taką samą starannością i dokładnością jak zamknięcie roku. Wiele czynności podlega wstępnemu uzgodnieniu, co znacznie skraca czas ich realizacji.

W ramach ciągłego doskonalenia i uczenia się w przedsiębiorstwie organizowane są warsztaty poświęcone m.in. redukcji marnotrawstwa w procesach. Warsztaty takie trwają zazwyczaj 3-5 dni i kończą się podsumowaniem działań zaradczych wypracowanych przez grupę pracowników reprezentujących wiele obszarów odpowiedzialności. Prezentacja wyników odbywa się w obecności kadry zarządzającej i uczestników warsztatów. Istotnym elementem są kroki zaradcze, które udało się wdrożyć już podczas trwania warsztatów.

Tabela 1. Statystyka działań w ramach koncepcji szczupłego przedsiębiorstwa (przykład)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Zatrudnienie ogółem	1117	1115	1141	1141	1159	1245
w tym:						
– Rachunkowość i Controlling	26	24	26	25	26	26
Warsztaty ogółem	64	51	62	53	53	52
w tym:						
– w obszarze produkcji (KVP)	32	24	26	16	12	17
– w obszarze administracji (KVP)	0	9	10	6	15	9
w tym:						
– Rachunkowość i Controlling				1	1	2
– problemowe/przeobrażania	30	18	22	25	17	21
– koncepcyjne (3P)	2	0	4	6	9	5
Liczba uczestników warsztatów	544	428	524	448	127	374
Wynik: liczba działań zaradczych	634	944	811	523	375	737
Liczba wniosków (zarządzanie pomysłami)	2050	1291	975	1149	830	1551
w tym:						
– Rachunkowość i Controlling	2	3	9	5	8	2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wewnętrznych przedsiębiorstwa

Analizowane przedsiębiorstwo od wielu lat stosuje narzędzia koncepcji *lean* i obejmując ich zakresem wszystkich pracowników, ciągle generuje pomysły poprawiające funkcjonowanie procesów i unikanie marnotrawstwa. Ważną rolę w poszukiwaniu i proponowaniu rozwiązań odgrywa aktywny udział pracowników obszaru

³ SMED – *single minute exchange of die*.

rachunkowości. W sumie byli oni inicjatorami czterech warsztatów, a obszarem do poprawy był logistyczny przepływ materiału w procesie produkcji (tab. 1). W 2014 r. zorganizowano 52 warsztaty, podczas których wypracowano łącznie 737 działań zaradczych i propozycji rozwiązań. W pracach uczestniczyło 374 pracowników, co w odniesieniu do ogólnej liczby 1245 zatrudnionych, daje obszar oddziaływania na poziomie 30%. W tym czasie zgłoszono 1551 wniosków w ramach zarządzania pomysłami. Specjaliści rachunkowości i controllingu przejmują w tym procesie rolę partnera biznesowego, a wykonywanie rutynowych zadań nie stanowi już podstawowej treści ich pracy. Nadzorują przebieg procesów w przedsiębiorstwie i wymiennie wpływają na redukcję kosztów i wzrost efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa. W tak widzianym systemie rachunkowości zupełnie innego znaczenia nabiera określenie „kreatywny księgowy”, które w tych warunkach musi być rozpatrywane w nowym, pozytywnym aspekcie.

Poszukując zwiększenia wartości dla odbiorców informacji i eliminacji marnotrawstwa, analizowane przedsiębiorstwo podjęło próby wydzielenia funkcji rachunkowości do wyspecjalizowanych podmiotów zewnętrznych SSC⁴/BPO⁵ [Sobańska (red.) 2013, s. 126-133]. Badania prowadzone przez PwC w latach 2008, 2011 i 2014 wskazują na duże znaczenie krajów Europy Środkowo-Wschodniej w świadczeniu usług z tego zakresu. Jednym z powodów tego trendu jest wysoko ceniony poziom przygotowania zawodowego i zdolność do przejmowania przez pracowników niestandardowych zadań [PwC 2014].

6. Zakończenie

Fundamentalną wartością systemów *lean* jest zwiększenie wartości dla klienta. Szczupła i prosta rachunkowość powinna koncentrować się na eliminowaniu marnotrawstwa w procesie realizacji transakcji, raportowaniu i na wykorzystywanych metodach rachunkowości zarządczej. Tak rozumiana rachunkowość ma za zadanie wspieranie transformacji w kierunku szczupłego przedsiębiorstwa poprzez pomiar i zwiększanie wartości dla klienta. Użytkownicy informacji, przede wszystkim menedżerowie i pracownicy podejmujący decyzje, oczekują dostępu do informacji finansowych i niefinansowych w czasie rzeczywistym. Oznacza to, że przekazywane dane i raporty muszą być aktualne, przygotowane w formie zrozumiałej dla odbiorcy i przemyślane zwizualizowane [Sobańska (red.) 2010].

Przechodzenie na nowe metody rachunkowości jest procesem złożonym i długotrwałym. W czasie transformacji, przy wdrażaniu koncepcji *lean accounting*, nie należy rezygnować z metod i mechanizmów kontrolnych tradycyjnej rachunkowości do momentu, kiedy zostanie zmieniona kultura organizacyjna i nie zaczną należycie funkcjonować mechanizmy kontroli procesów charakterystyczne dla nowej koncep-

⁴ SSC – *shared services center* (centra usług wspólnych).

⁵ BPO – *business process outsourcing* (outsourcing usług biznesowych).

cji. Kluczowe dla systemu informacyjnego jest rozpoznanie potrzeb odbiorcy oraz właściwe zdefiniowanie zakresu informacji. Przygotowanie sprawozdań i raportów jest często czasochłonne, a zwiększanie czasu poświęconego na uszczegóławianie danych nie zwiększa skuteczności decyzji podejmowanych na ich podstawie. Zna-
 lezienie prostych mierników dobrze odzwierciedlających stan rzeczy (mniej więcej dobrze) może okazać się bardziej efektywne od dogłębnej analizy danych (dokładnie źle). Informacja niekompletna, ale dająca możliwość szybkiego działania, jest często cenniejsza od pełnej informacji dostarczanej z dużym opóźnieniem.

Literatura

- Drucker P., 1974, *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*, Heinemann.
- Drury C., 2002, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
- Haufe Controlling Office Online, *Finanz-Controlling in der Praxis: Studie über status quo und Handlungsbedarf*, www.haufe.de (dostęp: 26.02.2014).
- Haufe Controlling Office Online, *Rolle des Controllers im Wandel: Wie gestalten sich die Anforderungen an die Controller zukünftig*, www.haufe.de (dostęp: 26.02.2014).
- <http://www.finance.egospodarka.pl/50484,E-faktury-system-EBPP-przyszloscia,1,48,1.html>.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (2011), SKwP, Warszawa.
- Nowak E., 2004, *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2005, *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2010, Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- PwC, 2011, *Reporting Survey. Wie gut sind Ihre Abschluss- und Reportingprozesse?*, www.pwc.de (dostęp: 16.02.2015).
- PwC, 2012, *Focus on your business – die Finanzfunktion im Wandel*, www.pwc.de (dostęp: 16.02.2015).
- PwC, 2014, *Shared Services – the Edge Over*, www.pwc.de (dostęp: 16.02.2015).
- Sobańska I. (red.), 2009, *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2013, *Lean accounting – integralny element lean management: szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Sobańska I., Kabalski P. (red.), 2012, *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wyczółkowska D., 2009, *Rachunkowość kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji*, Rachunkowość, nr 3.