
Rozwarstwienie praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej

Decoupling in lean management accounting practices

MONIKA ŁADA *

Streszczenie

Cel: Badania przedstawione w artykule są zorientowane na analizę sposobu postrzegania przez ekspertów praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, które prowadzą działalność na terenie Polski. Jako centralny element teoretyczny przyjęto konstrukt rozwarstwiania wywodzący się z teorii neoinstytucjonalnej.

Metodyka/podejście badawcze: Materiał empiryczny zebrany w formie wywiadów z ekspertami przeanalizowano stosując metodę jakościowej analizy treści.

Wyniki: Omawiane przez ekspertów praktyki szczupłej rachunkowości zarządczej nacechowane były licznymi niekonsekwencjami, które świadczą o rywalizujących logikach zarządzania przedsiębiorstwem i roli rachunkowości. Wykazano, że rozbieżności założeń charakteryzujące poszczególne logiki znalazły odzwierciedlenie w rozwarstwieniu wewnętrznego systemu informacyjnego. Rozwarstwianie to miało charakter wielowymiarowy i było powiązane z kompleksowym oddziaływaniem czynników społecznych.


Ograniczenia/implikacje badawcze: Badania, chociaż przeprowadzone na stosunkowo wąskiej grupie ekspertów, dają pogląd na znaczenie czynników instytucjonalnych jako determinant praktyk rachunkowości zarządczej.

Oryginalność/wartość: Wyniki badań potwierdzają, że praktyki szczupłej rachunkowości zarządczej realizowane w heterogenicznym polu instytucjonalnym mają trwale hybrydowy charakter.

Słowa kluczowe: szczupła rachunkowość zarządcza, szczupłe zarządzanie, rozwarstwienie, neoinstytucjonalizm organizacyjny, badania jakościowe.

Abstract

Purpose: The research presented in the article focused on analyzing how experts perceive lean management accounting practices in companies that operate in Poland. The construct of decoupling derived from the neo-institutional theory was adopted as the main theoretical lens.

* Dr hab., profesor SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0001-8484-6326>,  monika.lada@sgh.waw.pl

Methodology/approach: The empirical material collected in the form of interviews with experts was studied using qualitative content analysis.

Findings: The practices of lean management accounting discussed by the experts were characterized by numerous inconsistencies linked to competing logics of the enterprise management and the accounting role. We show that the contradictions in the assumptions of particular logics were reflected in the decoupling of the internal information system. The decoupling was multidimensional and related to the complex influence of social factors.

Research limitations/implications: The research, although conducted on a relatively narrow group of experts, gives an insight into the impact of institutional factors as determinants of management accounting practices.

Originality/value: The results confirmed that the lean accounting practices implemented in the heterogeneous institutional field are hybrid in character.

Keywords: lean management accounting, lean management, decoupling, organizational neo-institutionalism, qualitative studies.

Wprowadzenie

Popularyzacja szczupłych metod zarządzania w latach 80. i 90. XX wieku miała ogromny wpływ na ewolucję zakresu współczesnej rachunkowości zarządczej. Dzięki wysiłkom propagatorów metody tzw. szczupłej rachunkowości zarządczej są aktualnie powszechnie znane i stanowią ważny element kanonu wiedzy, uwzględniany w akademickich podręcznikach i programach nauczania. W praktyce gospodarczej natomiast stanowią powszechnie akceptowane wzorce podejścia do przygotowania informacji dla celów szczupłego zarządzania. Badania literaturowe wskazują na bardzo silną asymetrię zainteresowania badaczy tą problematyką. Stosunkowo liczna jest grupa publikacji o charakterze normatywnym (m.in. Michalak, 2009; Maskell i in., 2011; Łada, Burkat, 2018; Smeds, 1994; Zarzycka, Michalak, 2013), które prezentują założenia tych metod oraz przykłady sukcesów aplikacji w wybranych organizacjach. Zdecydowanie mniej jest wyników badań pozytywnych, dających wgląd w zakres i sposób realizacji praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej. Co więcej, wnioski ze studiów empirycznych opublikowanych w czasopismach z zakresu rachunkowości (Fullerton i in., 2013; Kennedy, Widener, 2008; Tillema, van der Steen, 2015) są dalekie od normatywnego optymizmu dotyczącego skali zastosowań i użyteczności tej grupy metod.

Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań jakościowych, które pozwalają na lepsze zrozumienie mechanizmów aplikacji metod szczupłej rachunkowości zarządczej w praktyce polskich przedsiębiorstw. Na podstawie wywiadów z ekspertami udzielono odpowiedzi na pytanie badawcze: w jaki sposób postrzega się rozwój praktyki szczupłej rachunkowości zarządczej? W badaniach empirycznych zastosowano metodę analizy treści tekstów. Transkrypcje wywiadów zaktualizowano, korzystając z oprogramowania do analiz jakościowych NVivo. Uzyskane wyniki badań zinterpretowano, stosując konstrukt rozwarstwienia wywodzący się z teorii neoinstytucjonalnej. Wynika z nich, że ważnym wyzwaniem w aplikacji metod zawartych w kanonie wiedzy jest wielość i częściowa sprzeczność modeli mentalnych i przekonań, które leżą u podstaw praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej.

Przeprowadzone badania są pierwszym tego typu kompleksowym studium hybrydyzacji praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej podmiotów, które funkcjonują w specyficznym otoczeniu instytucjonalnym polskiej gospodarki. Wykazano, że sprzeczności w polu instytucjonalnym związane z heterogenicznym postrzeganiem „właściwego” sposobu zarządzania podmiotami gospodarczymi oraz roli, jaką odgrywają w nich reprezentanci określonych profesji przenoszone są na poziom organizacyjny praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej. Oddziaływanie tych czynników społecznych powoduje wielowymiarowe rozwarstwienie, które w obliczu niesłabnących napięć instytucjonalnych nabiera trwałego charakteru.

1. Badania praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej

W literaturze naukowej brak jest reprezentatywnych badań empirycznych, które pozwalałyby na określenie skali zastosowań i użyteczności szczupłej rachunkowości zarządczej. W obszarze pozytywnych badań rachunkowości większość badaczy skupiała się raczej na analizie mechanizmów implementacji tej grupy metod jako nowych praktyk organizacyjnych. Dotychczasowe dociekania empiryczne były prowadzone przede wszystkim przy wykorzystaniu metody studium przypadku (np. Cooper, 1996; Cable, 2009; Kennedy, Widener, 2008). W ostatnich latach pojawiały się także przykłady szerszych analiz porównawczych przeprowadzonych w kilku podmiotach (Tillema, van der Streen, 2015) oraz badań ankietowych prowadzonych na większych próbach przedsiębiorstw (Fullerton i in., 2013; Timm, 2015). Tematyka badań była bardzo rozproszona, ale oscylująca wokół trzech szerokokich obszarów problemowych (Łada, Burkat, 2018): uwarunkowania sprzyjające aplikacji szczupłych metod, implementacja nowych metod kontrolnych rachunkowości w obszarze szczupłej produkcji oraz powiązania nowego podejścia do pomiaru osiągnięć ze strategią podmiotu.

Wnioski z dotychczasowych badań przekrojowych jednoznacznie wskazują, że zasadniczym czynnikiem inicjującym implementację metod szczupłej rachunkowości zarządczej jest przeorientowanie logiki działalności całego podmiotu na założenia koncepcji szczupłego zarządzania. Z badań przeprowadzonych na grupie 244 przedsiębiorstw (Fullerton i in., 2013) wynika, że znaczenie ma kolejność wdrożeń. Zmiany były skuteczniejsze w sytuacji, gdy w pierwszej kolejności dotyczyły produkcji, potem pozostałych obszarów działalności, a dopiero w dalszej kolejności stosowanych metod rachunkowości. Do istotnych czynników decydujących o wysokim lub niskim poziomie zastosowań metod szczupłych zaliczono także sposób podejścia do monitorowania stanu zapasów oraz skłonność do znaczącego uproszczenia systemu rachunkowości.

Kolejne analizy empiryczne (Timm, 2015), tym razem przeprowadzone na próbie 137 przedsiębiorstw, ujawniły, że – paradoksalnie – barierą wdrożenia koncepcji szczupłego zarządzania w przedsiębiorstwach mogą być postawy specjalistów z rachunkowości. Do głównych powodów takiego podejścia zaliczono: brak

przygotowania merytorycznego księgowych, nieufność wobec nowych metod pomiaru, dodatkowy nakład pracy powodowany równoległym prowadzeniem ewidencji w dotychczasowym i nowym ujęciu oraz obserwowana w otoczeniu znikoma liczba wdrożeń niektórych metod (np. rachunek strumieni wartości) w innych podmiotach. Przyczyny te zwracają uwagę na znaczenie intencji całej kadry organizacji do zastosowania nowych metod i ugruntowania przekonania o ich użyteczności i zasadności stosowania.

Pojawiające się na etapie implementacji naturalne bariery psychospołeczne i napięcia, które z nich wynikają przekładały się praktyki pomiaru. Ich skutki organizacyjne zostały zidentyfikowane w badaniach kilku przedsiębiorstw, które zastosowały metody szczupłej rachunkowości zarządczej (Tillema, van der Streen, 2015). W analizowanych przypadkach pojawiające się napięcia były niwelowane w drodze pięciu taktyk działania:

- 1) kolonizacji, prowadzonej w formie szkoleń podkreślających korzyści z zastosowania nowych metod w konfrontacji z dotychczasowymi;
- 2) odseparowania, uzyskiwanego przez celowe ograniczenie wdrożeń szczupłych metod do obszarów operacyjnych;
- 3) kompromisu, osiąganego przez równoległe stosowanie dotychczasowych i nowych metod oraz regularne porównywanie ich wyników;
- 4) stopniowych wdrożeń w obszarze operacyjnym niezależnie od obszaru finansowego;
- 5) zaciemnienia obrazu – ukrywanie informacji o skali i kosztach wdrożeń nowych metod.

Jak wynika z omawianych badań (Tillema, van der Streen, 2015), w przedsiębiorstwach – poza Japonią, z której wywodzą się te metody – stosunkowo rzadko wykształcają się praktyki odpowiadające zakresowi szczupłej rachunkowości zarządczej propagowanemu w kanonie wiedzy. Praktyki w tym zakresie są w znacznie większym stopniu hybrydą dwóch odmiennych podejść do pomiaru, tj. tradycyjnych, złożonych metod rachunkowości zarządczej ściśle powiązanych z ewidencją księgową i sprawozdawczością finansową oraz stosunkowo prostych, szczupłych metod pomiaru procesów operacyjnych. W takim układzie, te dwa rozbieżne podejścia do pomiaru funkcjonują w organizacjach częściowo równoległe, selektywnie łącząc się w drodze określonych wyborów lub kompromisów organizacyjnych.

Hybrydyzacja rachunkowości zarządczej jako naturalne zjawisko towarzyszące implementacji metod szczupłych nie była jeszcze przedmiotem badań w Polsce. Badacze tej problematyki (Rojek, Sobańska, 2012), dostrzegając znaczenie czynników psychospołecznych wyrażali opinię, że kultura organizacyjna polskich przedsiębiorstw nie stanowi znaczącej przeszkody w dyfuzji praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej. Potwierdziły to inne badanie empiryczne prowadzone w formie studiów przypadków. Badania podmiotów pozwoliły na przeanalizowanie praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej w specyficznych uwarunkowaniach m.in. centrum usług biznesowych (Zarzycka, Michalak, 2013), organizacji rozszerzonego łańcucha wartości (Wnuk-Pel, 2016) oraz w kontekście międzyorganizacyjnych

relacji outsourcingowych (Zarzycka i in., 2019). We wszystkich przywołanych opracowaniach naukowych badacze, w mniejszym lub większym stopniu, dostrzegli elementy rozwarstwienia oraz relatywnie luźny sposób łączenia warstw. To nie rozwarstwienie jednak było głównym przedmiotem badań.

2. Ramy teoretyczne badań

Teoria neoinstytucjonalna stanowi bardzo popularną i stosunkowo uniwersalną perspektywę dociekań we współczesnych badaniach organizacyjnych (Alvesson, Spicer, 2019). Charakterystyczna dla tego podejścia jest wyraźna orientacja na społeczny aspekt praktyk organizacyjnych oraz ich analiza na trzech poziomach: makro (otoczenia instytucjonalnego), mezzo (organizacji i zorganizowanych ich grup) oraz mikro (jednostek). W tym ujęciu działalność podmiotów gospodarczych jest postrzegana przed wszystkim jako wypadkowa dwustronnego, ale asymetrycznego oddziaływania obowiązujących w danym społeczeństwie modeli mentalnych i systemów przekonań. Te tzw. instytucje określają wzorce tego, co jest uznawane za właściwe, a jednocześnie wymagane społecznie od określonych kategorii podmiotów (Chapman i in., 2009). Instytucje są zatem źródłem kolektywnych nacisków społecznych, które wymuszają dostosowanie jednostek, a w efekcie także ich grup tworzących organizacje.

W tym ujęciu teoretycznym rachunkowość jest postrzegana (Richardson, 1987) nie tyle jako uniwersalna i obiektywna technologia pomiaru ekonomicznego, ale przede wszystkim jako szeroki zbiór specyficznych wzorców społecznych (metod, procedur, kategorii i ich etykiet, postaw itp.). Są one kolektywnie odnoszone do uczestników gospodarczych systemów informacyjnych, tj. organizacji i jednostek stosujących rachunkowość oraz korzystających z jej efektów. Dotychczasowe badania empiryczne prowadzone przy zastosowaniu tego podejścia wyraźnie wskazują (np. Łada i in., 2020), że praktyki rachunkowości są równie silnie poddane różnym naciskom społecznym, co dążeniem do zachowania wymaganej efektywności ekonomicznej. Samo także powszechne przekonanie o zasadności stosowania rachunkowości jest obecnie ważną składową otoczenia instytucjonalnego. To przekonanie powoduje, że rachunkowość oraz jej wybrane rozwiązania są wymagane przepisami prawa, sugerowane standardami rachunkowości, propagowane w kanonie wiedzy oraz uznawane za użyteczne przez różnych interesariuszy, w tym samych profesjonalistów rachunkowości.

Ważną cechą otoczenia instytucjonalnego jest jego heterogeniczność i zmienność (Greenwood i in., 2010). Różne elementy tego otoczenia (w mniejszej skali pola) mogą przejściowo lub trwale pozostawać ze sobą w sprzeczności i wzajemnie się z sobą ścierać. Tego typu napięcia występujące na poziomie makro przenoszą się na poziomy mezzo i mikro, znajdując odzwierciedlenie w praktykach organizacyjnych. Konstruktem teoretycznym, który służy do odwzorowania złożoności instytucjonalnej na poziomie organizacji lub jednostki jest rozwarstwienie instytucjonalne (Łada, 2016). Poszczególne warstwy praktyk, które odpowiadają wybranym wzorcom,

mogą funkcjonować niezależnie lub być łączone na różne sposoby (np. kompromis, luźne łączenie, kontrłączenie). Powodem występowania rozbieżności nacisków społecznych są w szczególności różne domeny, z których wywodzą się obowiązujące wzorce. W badaniach empirycznych rachunkowości prowadzonych z wykorzystaniem tego konstrukt (m.in. Grossi i in., 2020, Łada in., 2020) identyfikuje się warstwy praktyk informacyjnych podmiotów gospodarczych powiązane z określonymi szerszymi logikami lub wzorcami instytucjonalnymi oraz analizuje sposoby ich łączenia.

W prezentowanych badaniach empirycznych koncepcja szczupłego zarządzania jest postrzegana jako źródło nowej logiki zarządzania przedsiębiorstwem, które generuje silne naciski instytucjonalne na sposób realizacji wewnętrznych praktyk rachunkowości. Zasadnicza odmienność nowej logiki od dotychczas obowiązujących wzorców rachunkowości i zarządzania jest źródłem naprężeń, których skutki znajdują przełożenie na różne wymiary wewnętrznych praktyk informacyjnych. Przyjęte podejście teoretyczne spowodowało celowe zorientowanie analizy materiału empirycznego na przejawy rozwarstwienia rachunkowości zarządczej zarówno w wymiarze sposobu pomiaru, jaki i jego ulokowania w organizacji (tzw. rozwarstwienie strukturalne).

3. Metoda badawcza

Celem badań empirycznych było zweryfikowanie sposobu postrzegania przez ekspertów szczupłej rachunkowości zarządczej oraz rozwoju jej praktyk w polskich przedsiębiorstwach. Jako schemat metodyczny przyjęto jakościową analizę treści transkrypcji wywiadów. Analiza treści jest metodą badawczą, która służy do określania znaczenia komunikatów werbalnych (por. Eriksson, Kovalainen, 2015). Na postępowania badawcze tego typu składają się kolejno następujące etapy (Thiartart i in., 2001, s. 358): czytanie tekstu w kategoriach problemu badawczego, formułowanie celów częściowych badań, podział tekstu na części, opracowanie zasad zliczania i kodowania, klasyfikacja na kategorie, zliczanie słów i analiza ilościowa lub analiza jakościowa tekstu oraz interpretacja. Prezentowane badania mają charakter jakościowy, dlatego zrezygnowano z etapu zliczania słów i fraz na rzecz kodowania fragmentów tekstu transkrypcji i analizy tematycznej znaczenia poszczególnych składowych komunikatów zawartych w wywiadach.

Materiał empiryczny został zebrany w okresie czterech miesięcy na przełomie lat 2018/2019¹. Do badań zaproszono ekspertów praktyków, którzy posiadali wieloletnie doświadczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwami działającymi na terenie Polski i stosującymi zasady szczupłego zarządzania. Potencjalni eksperci byli poszukiwani w kilku kręgach: prelegentów na konferencjach biznesowych poświęconych szczupłemu zarządzaniu, konsultantów i doradców z tego zakresu oraz menedżerów podkreślających ten rodzaj kompetencji w profilach zawodowych na

¹ Wywiady zostały przeprowadzone przez dr Ewelinę Grandys-Więckowską i zostały wykorzystane na potrzeby badań za jej zgodą.

portalu LinkedIn. Na zaproszenie do przeprowadzenia wywiadów odpowiedziało 48 specjalistów. Po zapoznaniu się ze szczegółową tematyką badań część z wytypowanych ekspertów zrezygnowała z udziału w wywiadach, tłumacząc się niewielkim doświadczeniem w tym obszarze (rachunkowość!) lub brakiem czasu. Ostatecznie wywiady przeprowadzono z dziesięcioma polskimi specjalistami z zakresu szczupłego zarządzania. Większość badanych miała doświadczenie w więcej niż jednym podmiocie stosującym zasady szczupłego zarządzania. Wszyscy byli zatrudnieni lub współpracowali aktualnie z takim podmiotem, a przedsiębiorstwa, z których wynieśli analizowane doświadczenia i obserwacje, w żadnym przypadku się nie pokrywały.

Wywiady miały charakter tylko częściowo ustrukturalizowany. Przyjęta wstępnie struktura pytań miała na celu poznanie doświadczeń ekspertów, sposobu oddziaływania nowych szczupłych zasad na zarządzanie podmiotem oraz odnotowanych zmian w rachunkowości zarządczej. Z uwagi na uzyskiwane lapidarne odpowiedzi na wcześniej przygotowane pytania, w trakcie wywiadów padały pytania szczegółowe, mające charakter uzupełniający lub wyjaśniający. Przebieg każdego wywiadu dostosowywano do rozmówcy oraz jego subiektywnego odbioru znaczenia określonych praktyk, oraz ich zapamiętanego przebiegu. Z tego powodu do artykułu nie załączono listy pytań, gdyż ostatecznie wywiady miały dominującą nieustrukturalizowaną formę. Nagrane sześć wywiadów zostało poddane transkrypcji i przesłane do respondentów w celu ich autoryzacji. W pozostałych czterech przypadkach respondenci odpowiedzieli na pytania pisemnie. W tabeli 1 zestawiono charakterystykę respondentów z uwzględnieniem zapewnionej im anonimizacji danych. Wskazane lata doświadczenia odpowiadają latom pracy zawodowej, która u większości badanych przebiegała bezpośrednio lub pośrednio w przedsiębiorstwach stosujących szczupłe zarządzanie.

Tabela 1. Charakterystyka respondentów

Ekspert	Ogólna charakterystyka respondenta	Doświadczenie	Data	Czas trwania
			wywiadu	
E1	Menedżer <i>lean</i>	5	29.12.2018	64 min
E2	Menedżer logistyki	20	19.02.2019	pisemnie
E3	Menedżer produkcji	7	29.12.2018	48 min
E4	Menedżer logistyki i dystrybucji	8	23.01.2019	69 min
E5	Menedżer <i>lean</i>	15	22.01.2019	35 min
E6	Menedżer logistyki i produkcji	15	13.12.2018	34 min
E7	Lider wdrożeń <i>kaizen</i> i <i>lean</i>	30	04.01.2019	pisemnie
E8	Menedżer magazynów centralnych	7	21.01.2019	pisemnie
E9	Menedżer planowania zakupów i transportu	10	04.03.2019	30 min
E10	Menedżer logistyki i produkcji	5	07.03.2019	pisemnie

Źródło: opracowanie własne.

Transkrypcje wywiadów zostały wprowadzone do oprogramowania Nvivo v.11 i poddane analizom jakościowym (kodowanie ręczne). Kodowanie tematyczne przeprowadzono w trzech fazach. W pierwszej fazie analizy tekstów zastosowano kodowanie otwarte, które miało na celu identyfikację poruszanych wątków tematycznych. W tej fazie analiz indukcyjnych uzyskano takie ogólne kody takie jak m.in.: „rodzaj podmiotu”, „miejsce wdrożenia”, „przygotowanie wdrożenia”, „realizacja wdrożenia”, „skutki wdrożenia”, „efektywność” „główne zmiany w działalności”, „główne zmiany w rachunkowości”, „ulokowanie informacji” oraz „my i oni”. W drugiej fazie wyniki kodowania z pierwszego etapu powiązano z przyjętym ujęciem teoretycznym. W drodze wtórnego kodowania zamkniętego wydzielone zostały wątki tematyczne, które dotyczyły poszczególnych rodzajów rozwarstwiania: pionowego, poziomego zarządzania, logiki efektywności, stopnia zaawansowania implementacji, podejścia do pomiaru. W ostatniej fazie analiz materiału empirycznego te ogólne kody zostały dezagregowane na subkody odpowiadające poszczególnym warstwom. Ponadto na podstawie wyników wcześniejszych badań empirycznych (Tillema, van der Streen, 2015) zakodowano fragmenty świadczące o stosowaniu określonej strategii redukcji napięć. Takie indukcyjno-dedukcyjne podejście posłużyło do ustrukturalizowania uzyskanych wyników badań empirycznych.

4. Wyniki badań empirycznych

Analiza wywiadów ujawniła bardzo złożony i zróżnicowany obraz praktyk szczupłej rachunkowości zarządczej, przebiegu procesów ich implementacji oraz subiektywnego sposobu postrzegania przez respondentów wzorców organizacyjnych i informacyjnych szczupłego zarządzania. Przedstawione poniżej wyniki dotyczą wybranego do badań problemu rozwarstwienia praktyk organizacyjnych. W poniższych sekcjach zostały omówione zidentyfikowane empirycznie wymiary rozwarstwienia zilustrowane fragmentami wypowiedzi respondentów [EX]. Do najczęściej powtarzających się wątków tematycznych, które świadczą o przejawach rozwarstwienia rachunkowości zarządczej zaliczono: rozdzielenie organizacyjne sfery operacyjnej i finansowo-księgowej (rozwarstwienie pionowe), zróżnicowanie szczebli zarządzania, odmienne logiki poprawy efektywności, zróżnicowany stopień implementacji szczupłej koncepcji w poszczególnych obszarach działalności oraz odmienne logiki pomiaru, szczupłego zarządzania i rachunkowości.

4.1. Rozwarstwienie pionowe (strukturalne pionowe)

Zasadniczą obserwacją, która wynika z reakcji potencjalnych ekspertów na propozycję udziału w badaniach było ich dystansowanie się od zagadnień rachunkowości (controllingu) jako hermetycznego obszaru praktyk, mało im znanych i rządzących się innymi regułami niż sfera szczupłego zarządzania. W wywiadach eksperci,

którzy zgodzili się na badania, równie silnie podkreślali odrębność praktyk realizowanych w dwóch obszarach struktury organizacyjnej: pionach operacyjnych (zarządzanie) i finansowo-księgowym (rachunkowość/controlling). Jeden z ekspertów [E4] określił to wręcz jako strony mówiąc „nie mam wiedzy ze strony zespołów controllingów finansowych, czy oni coś po swojej stronie mogli uprościć”. W wywiadach rozwarstwienie strukturalne przejawia się także stosowaniem określeń takich jak [E9] „ja ze swojej perspektywy”. Sami eksperci postrzegają się jako specjaliści z zakresu szczupłego zarządzania i otwarcie przyznają się [E1, E8] do braku wiedzy o zmianach z obszarze rachunkowości [E1] „ja w tym temacie nie siedzę, więc ciężko mi powiedzieć czy coś się zmienia”, zastrzegają się, że ich wiedza i doświadczenie może być niepełne: [E5] „tutaj tak naprawdę nie mogę powiedzieć czy na pewno ewidencji; dlatego, że akurat ewidencja odbywa się w systemach, a te nie są w obszarze zainteresowania lean”, [E3] „prawdę mówiąc ja z księgowością nie mam dużego doświadczenia”.

W kontekście implementacji założeń szczupłej koncepcji uwagę zwraca odmienna pozycja tych dwóch sfer struktury organizacyjnej podmiotu. Na pytania o zmiany w procedurach finansowo-księgowych jeden z respondentów odpowiedział:

[E7] Nie odnotowałem żadnego z tych przypadków pod wpływem akurat *lean*. Zresztą odróżnijmy. Postawione tutaj pytania sugerują mi *lean* w księgowości, a nie zmiany w księgowości wymuszane na potrzeby *lean* w innych obszarach. To dwa zupełnie różne zagadnienia. W tym pierwszym, w księgowości udało nam się zastosować 5S, co było o tyle łatwe, że samodyscyplina, standaryzacja czy systematyka, w takich działach jest na ogół na wysokim poziomie. Natomiast do procedur księgowi dopuszczają obcych raczej niechętnie.

Wypowiedź ta zwraca uwagę także na przewijający się w wielu wypowiedziach motyw „my i oni” na określenie grup pracowników ulokowanych w określonych miejscach struktury organizacyjnej.

Podstawowym obszarem, w którym wprowadzano zmiany, były struktury, które realizują działalność podstawową i pomocniczą. Obszar rachunkowości natomiast miał drugorzędne znaczenie [E4] „w zasadzie zadaniem osób z controllingu było wsparcie” dla głównego pola transformacji [E1] „my jeśli zaczynamy działania wdrożenia, to pierwsze co robimy udajemy się z osób z controllingu finansowego, gdyż one mają najwięcej danych i często menedżerowie nie są świadomi, jakie dane są zbierane i nie korzystają z tego”. W niektórych przypadkach oznaczało to dodatkowe obowiązki dla działów finansowo-księgowych [E4] „więc można powiedzieć, że z tego punktu widzenia nie było prościej bo oni mieli dodatkową pracę”, które powodowały występowanie oporu [E1] „nie zawsze to jest akceptowane, często jest to problem dla działu księgowości, przekazywane informacje zdają się być niedokładne, nie są wiarygodne”. W większości omawianych przypadków jednak gros dodatkowych wymagań informacyjnych zostało nałożone bezpośrednio na działy operacyjne, a w jednym z przedsiębiorstw [E6] także na działy IT.

Ogólne wrażenie z wypowiedzi respondentów jest takie, że wprowadzenie zasad szczupłego zarządzania bardzo istotnie zmieniło sposób działania struktur operacyjnych (np. produkcja, logistyka). W stosunkowo niewielkim stopniu natomiast

wpłynęło na praktyki działów finansowo-księgowych. Sygnalizowane zmiany ograniczały się do sporządzania doraźnych analiz, przejściowego wspomaganie procesu szczupłej transformacji i symbolicznego zastosowanie najprostszych szczupłych metod. Nie odnotowano natomiast, propagowanego w kanonie wiedzy, zakładanego uproszczenia procesów rachunkowości realizowanych w strukturach tych jednostek funkcjonalnych.

4.2. Rozwarstwienie szczebli zarządzania (strukturalne poziome)

Struktura organizacyjna i określone ulokowanie w niej kompetencji przekładały się także na postrzegane zróżnicowanie praktyk informacyjnych realizowanych z myślą o potrzebach odbiorców na różnych szczeblach zarządzania. Dominujące w opisywanych wdrożeniach szczupłe metody zarządzania służyły przede wszystkim pracownikom oraz kadrze zarządzającej niższego szczebla:

[E4] Firmy zawsze są do tego przyzwyczajone, a dyrektorzy takie rzeczy wymyślają, zaciągają sobie dane z systemów i takie wyniki monitorują. W momencie kiedy dochodzi do wdrożenia *lean*, taką metodą, że chcemy zaangażować pracowników od najniższego szczebla we wdrożenia, to pojawia się potrzeba codziennych, comiesięcznych na poziomie zespołów, że oni będą je rozumieli. Będą w stanie je omawiać i będą mieć na nie wpływ.

Sugerowane wypowiedziami ulokowanie pomiaru operacyjnego na poziomie tej grupy odbiorców informacji sprzyjało zachowaniu samowystarczalności informacyjnej oraz uniezależnieniu się od informacji opracowywanych przez działy finansowo-księgowe: [E7] „Lwia część informacji zarządczej pochodziła z danych źródłowych. Jednak niektóre informacje docierały z FK bo tam je gromadzono. Dlaczego tak? Głównie dlatego, że KPI to miara względnie częsta i koniecznie mocno bieżąca. Podstawową wadą księgowości jest jej mocno historyczny charakter i ogromne opóźnienia”. Dane te umożliwiały dodatkowo przyspieszenie przepływu informacji z dołu do góry struktury: [E3] „Jeżeli chodzi o zarząd też jest większa jasność i przejrzystość, bo jeżeli linia stała to też te informacje były szybciej widoczne, zaświecone w anonsie, te informacje szybciej szły do zarządu, wyższego kierownictwa”. Jak wspomina jeden z ekspertów bowiem [E5] „w firmach, szczególnie polskich mamy zarządzanie silosowe”.

Rachunkowość zarządcza w formie raportów finansowych sporządzanych przez działy finansowo-księgowe była postrzegana jako skierowana przede wszystkim na potrzeby Zarządu. Jednoznacznie opisał to jeden z respondentów: [E5] „Ja powiem tak, w naszej organizacji informacja zarządcza nie wychodzi poza krąg menedżerski. [...] Natomiast na poziom niższego szczebla czyli do liderów i pracowników szeregowych, żadnych z tych informacji nie przesyłamy”. Na potrzeby niższych szczebli wprowadzano całą gamę bardzo zróżnicowanych szczupłych metod i technik [E7] „stosownie do okoliczności”. W większości przypadków jednak jako ważne rozwiązanie zarządcze wymieniano nowe mierniki operacyjne:

[E4] „Takie mierniki były wprowadzane, a to oznaczało, że te co były do tej pory zostawały. Bo dyrekcja na wyższym szczeblu jest do nich przyzwyczajona i nadal chce je monitorować. Ale wprowadzało się całą grupę nowych powiązanych ze sobą wskaźników na niższym poziomie”. Metody szczupłe stanowiły zatem rozszerzenie dotychczasowego systemu informacyjnego przede wszystkim o informacje operacyjne skierowane przede wszystkim na potrzeby pracowników i zarządzających niższego szczebla.

4.3. Rozwarstwienie logik poprawy efektywności

Koncepcja szczupłego zarządzania charakteryzuje się specyficznym pozytywnym podejściem do poprawy efektywności: [E4] „W *leanie* mówi się, że nie ludzie są winni tylko proces, i to je musimy poprawić, a nie próbować naciskać na pracowników”. Poprawa efektywności jest osiągnięta w efekcie ciągłego doskonalenia postępowania pracowników: [E5] „Chcemy w nich zainwestować pewną wiedzę, a to że za chwilę się nam to przełoży na poprawę wskaźników, na cięcie kosztów to jest skutek, to nie jest cel”. Logika ta różni się znacząco od tradycyjnego postrzegania poprawy efektywności jako efektu narzucania wymagających celów oraz optymalizacji odgórnych decyzji według tego typu kryteriów. Taka retoryka jednak także jest widoczna w wypowiedziach. Świadczy o tym m.in. fakt, że określenie „optymalizacja” lub „optymalny” zostało wykorzystane przez siedmiu z dziesięciu respondentów. Stosowano je w kontekście: procesów [E1, E7, E8, E9], wskaźników [E1, E4] i innych narzędzi zarządzania [E9], wykorzystania pracowników [E4, E9], zasobów materialnych [E6, E10] lub ogólnie obszaru *lean* [E6]. Nieco rzadziej ale wspomniano w wywiadach również o narzucaniu celów przez przełożonych [E1, E3, E4]. Dla porównania określenie doskonalenie występowało w wypowiedziach jedynie czterech osób [E2, E5, E7, E10]. W tym, przytoczona została jedna z zasad Toyoty [E7] „nie oczekuj doskonałości, oczekuj postępu”.

Taka też logika była stosowana w procesie implementacji zasad szczupłego zarządzania: [E5] „Ja nigdy nie stawiałabym celu, że my chcemy wdrożyć *lean* [...] to nie jest cel, to jest jeden ze skutków”. Taka filozofia przekładała się na długotrwałość procesów implementacji: [E7] „Nawet tam gdzie trzymamy się zasad, niewiele można powiedzieć bo wdrażanie *lean* to długi i powolny proces, długi marsz, obliczony na wiele lat”. Za kluczowe w tym procesie uznawano wsparcie najwyższego szczebla zarządzania: [E1] „My się skupiamy na tym by angażować do wdrożenia wszystkich, od samej góry aż do dołu, to jest kluczowe. I nawet trzeba zaczynać od samej góry. Bez nich nic z tego nie będzie”. Akceptacja nowego podejścia przez pozostałą kadrę także miały znaczenie: [E7] „W praktyce potrzeba na to ewolucji, nie rewolucji. Bo to wszystko dzieje się w otoczeniu ludzi, którzy z rezerwą podchodzą do takich działań”. Potencjalną barierą były próby symbolicznego stosowania zasad szczupłego zarządzania” [E7] „zarządzający chcieli wykorzystać koncepcję do swoich celów, a nie z pokorą poddać się tej koncepcji. To psychologicznie jest zrozumiałe ale zabójcze dla powodzenia udanej implementacji”. Takie wypowiedzi sugerowały, że podmioty nie miały docelowej wizji „dobrego”

wdrożenia szczupłej rachunkowości zarządczej a same praktyki rozwijały się emergentnie pod wpływem nacisków zewnętrznych (konsultanci, szkoleniowcy) i wewnętrznych (zarządy, działy *lean*) oraz obserwacji efektów wykorzystania poszczególnych rozwiązań.

4.4. Rozwarstwienie stopnia implementacji szczupłej koncepcji

Zakładana kompleksowość i ciągłość implantacji zasad szczupłego zarządzania zgodnie z zasadą, że [E7] „literalnie nikt nie ma wdrożonego *lean*, ponieważ koncepcję tą można wdrażać, natomiast nie można jej wdrożyć” powodowała zróżnicowanie stopnia transformacji różnych obszarów działalności. Stopniowość wprowadzanych zmian miała charakter zamierzony lub wymuszony i z reguły była rozpoczynana od głównych sfery działalności operacyjnej: [E6] „obejmował obszar produkcji, logistyki, sprzedaży, dystrybucji i potem obsługi serwisowej”. Respondenci, którzy wymieniali inne obszary wdrożenia zwracali uwagę na mniejszą skalę zachodzących tam zmian, szczupła transformacja obejmowała [E2] „także obszary wspomagające i biurowe, choć nie w takim samym stopniu”. Jeden z ekspertów tłumaczy to tak: [E7] „ile razy zadawałem pytanie [...] ludziom realizującym w swoich firmach *lean*. Czy *lean* zajrzało do kadr, albo do sekretariatu zarządu? Nie. Ograniczało się do hali produkcyjnej”.

Zapewne z przedstawionych powodów także wdrożenie zasad szczupłego zarządzania w większości przypadków omijało działy finansowo-księgowe. Sytuacja taka wynikała z etapu wdrożenia: [E1] „na początku skupiamy się na procesach produkcyjnych, myślę jednak w ostatnich 3 miesiącach skupiamy się na procesach pozaprodukcyjnych [...]. Może wejdziemy także w procesy finansowe ale na ten moment tego nie robiliśmy”. We wszystkich wywiadach nie odnotowano zasadniczych zmian w sposobie i zakresie prowadzenia ewidencji finansowo-księgowej. Na pytanie o zmiany ewidencji kosztów w przedsiębiorstwie jeden z respondentów odpowiedział: [E3] „nie doczekałem tego kroku w poprzedniej firmie, ale takie było podejście, bardziej chciano stworzyć *value stream*, w którym byłyby w jednym worku, produkcja, magazyn, planiści – o tego chciano dojść”. Pozostawienie wewnętrznych działów finansowo-księgowych poza nawiasem głównego nurtu zmian dotyczyło także centrum świadczącego m.in usługi finansowo-księgowe: [E5] „w naszej organizacji to szczupłe zarządzanie jest wdrażane tylko i wyłącznie w obszarze księgowości oraz usług wspólnych związanych z usługami biznesowymi”.

4.5. Rozwarstwienie logik pomiaru

Respondenci, którzy odnieśli się do kwestii logik pomiaru zwracali uwagę na niedostosowanie tradycyjnych metod rachunkowości do nowych zasad zarządzania:

[E7] co do [...] zmian w księgowości wymuszonych potrzebami stosowania *lean* w innych obszarach, to sprawa jest znacznie bardziej złożona [...]. W każdym razie

stosując koncepcje *lean* w praktyce widziałem i czułem, że klasyczne podejście do księgowości, w tym do księgowości zarządczej, tu nie pasuje.

Szczególnie zwracano uwagę na skomplikowany sposób kalkulacji kosztów obiektów:

[E5] w wielu firmach, dużych firmach są używane modele alokacji kosztów i te modele alokacji kosztów stałych powodują, że bardzo zaciemnia się obraz ile co naprawdę kosztuje [...] są porobione narzuty na różne rzeczy, które kompletnie nie dotyczą danego procesu, a jednak występują na liście kosztów.

Zmiany opisywane przez uczestników wywiadów, które miały zaradzić tej sytuacji były bardzo zróżnicowane. W większości przypadków rozwiązaniem był pomiar operacyjny niezależny od pomiaru pieniężnego realizowanego modyfikowanego w niewielkim zakresie:

[E7] „w tym konkretnym przypadku raczej nie nastąpiła zmiana typu zamiana, a nastąpiło doinformowanie”, [E4] „zawsze pojawia się więcej wskaźników”. Respondenci, charakteryzując nowe szczupłe metody, opisywali je na przykładach zastosowań w obszarach operacyjnych posługując się przy tym specyficznymi nazwami i skrótami (5S, PokaYoka, itp.) trudnymi do rozszyfrowania dla niespecjalistów. W żadnym z omawianych przypadków eksperci nie dostrzegli charakterystycznych dla szczupłego podejścia uproszczenia zakresu i sposobu pomiaru stosowanego w rachunkowości zarządczej. Wręcz przeciwnie opowiadali raczej o przykładach fragmentarycznego uszczegóławiania ewidencji księgowej np.: [E10] „W niektórych obszarach rozbudowano systemy zbierania i analizy kosztów wynagrodzeń”.

W jednym z przypadków gdzie rozbudową systemu informacyjnego zajmował się dział IT doszło wręcz do znaczącego uszczegółowienie wszystkich danych kosztowych [E6] „Przedsiębiorstwa na początku mierzyły koszty na bardzo ogólnym poziomie [...]. Stopniowo zaczęto wprowadzać zmiany, które wymagały dużego nakładu pracy, gdzie zaczęto schodzić do poziomu poszczególnych sztuk [...]” Ta znacząca rola systemów IT została opisana w następujący sposób: [E7] „Wszyscy czekają na nowe rozwiązania IT, które oczekiwane są jak Mesjasz. [...] Jest to oczekiwanie tak silne, że jakiegokolwiek próby zmiany napotykają na ścianę oporu nie do przewyciężenia”. Z jednej strony zatem są one postrzegane jako czynniki umożliwiające transformację. Z drugiej zaś, jako ważna bariera wymagająca dodatkowych inicjatyw” [E5] „żeby zmieniać system trzeba raczej [...] zrobić duży projekt i projektem tym próbować wpływać na takie duże twory jakimi są systemy. My zajmujemy się [...] takimi rzeczami, które nie dzieją się w samym systemie”.

O powodach kontynuacji dążeń do zwiększenia złożoności systemu informacyjnego wbrew zasadom szczupłej rachunkowości zarządczej świadczyć może jedna z wypowiedzi [E5] „ludzie bardzo nie lubią być rozliczani z czegoś co jest przybliżone”. Innym podawanym uzasadnieniem było niepostrzeżenie szczegółowości ewidencji jako bariery wprowadzania szczupłych zasad:

[E4] tam była tak zaawansowana rachunkowość zarządcza, że oni byli w stanie policzyć wszystko w każdą stronę i nie kojarzę że trzeba było zmieniać w jakiś sposób metody naliczania. Może w przypadkach takich dużych firm, te standardy finansowe są narzucone ogólnie i one nie zmieniają się tylko dlatego, że pojawia się *lean*. Są ustalone wcześniej i firmy są do tego przyzwyczajone.

4.6. Strategie redukcji napięć

W analizowanym materiale empirycznym dostrzeżono zastosowanie zamierzonych i wymuszonych zabiegów łagodzenia skutków wprowadzania szczupłej logiki i selektywnego łączenia jej z dotychczasowymi wzorcami organizacyjnymi i informacyjnymi. Wypowiedzi respondentów świadczą o tym, że w podmiotach, z którymi eksperci mieli styczność, stosowane były cztery taktyki [E1–10]:

- 1) kolonizacji, poprzez szkolenia, certyfikację, wizyty w innych przedsiębiorstwach i udział w konferencjach;
- 2) odseparowania, poprzez: wyłączenie struktur finansowo-księgowych ze szczupłej transformacji, powierzenie specjalistom z rachunkowości roli wspomagającej lub symboliczny charakter zmian wprowadzanych w tym obszarze;
- 3) kompromisu, osiąganego w drodze rozszerzania zakresu pomiaru zamiast jego uproszczenia i reorientacji na nowe zasady;
- 4) stopniowego wdrażania, które polegało na sekwencyjnym wprowadzaniu kolejnych metod (zwykle od najprostszych do bardziej złożonych) w pierwszej kolejności do obszaru zasadniczej działalności operacyjnej (produkcja, procesy usługowe), potem do obszarów procesów pomocniczych, a na końcu dopiero do struktur administracyjno-zarządczych lub zastosowaniu subiektywnych kryteriów doboru selektywnie implementowanych metod i rezygnacja z tych, które się nie sprawdziły.

Nie znaleziono natomiast ewidentnych dowodów na zastosowanie taktyki celowego zaciemnienia obrazu. Wręcz przeciwnie, w jednej z wypowiedzi respondent tak opisuje praktyki weryfikacji finansowych efektów zastosowania szczupłego podejścia z wykorzystaniem klasycznych (nie szczupłych) metod pomiaru: [E4] „oprócz tego co normalnie mieli swoje obowiązki, musieli [...] zastanowić się wspólnie jak policzyć efekty, a ochota była taka by liczyć to szczegółowo, np. czy udało się na tyle zoptymalizować koszty dostaw, że można obniżyć koszty ciężarówek”.

5. Wnioski z badań

Wyniki badań empirycznych, przeprowadzone na stosunkowo wąskiej, jednak bardzo doświadczonej i zróżnicowanej grupie ekspertów, pozwoliły na przedstawienie jak niejednorodne i często niekonsekwentne są systemy szczupłej rachunkowości zarządczej stosowane w podmiotach przechodzących szczupłą transformację. Przyjęta perspektywa teoretyczna spowodowała, że zidentyfikowane warstwy praktyk zostały powiązane z określonymi rozbieżnymi logikami i wzorcami mentalnymi obowiązującymi równolegle w świadomości uczestników transformacji. Charakter ujawnionego rozwarstwienia pozwala na powiązanie wewnętrznych przekonań obowiązujących w omawianych podmiotach z szerszymi, sprzecznymi elementami heterogenicznego otoczenia instytucjonalnego podmiotów gospodarczych, a szczególnie:

- 1) domenami profesjonalnymi, które przekładają się na inną logikę funkcjonowania specjalistów rachunkowości i operacyjnych; powoduje to, że ma znaczenie czy dane narzędzie informacyjne jest metodą zarządzania czy metodą rachunkowości;
- 2) modelami postrzegania zarządzających, które umownie rozdzielają grupy odpowiedzialne za wyniki (wyższy szczebel) i za prawidłowe działania (niższy szczebel i pracownicy);
- 3) logikami poprawy efektywności – zasady szczupłego zarządzania są sprzeczne z powszechnie akceptowaną retoryką optymalizacji działalności i indywidualnej odpowiedzialności wykonawców za efekty działań;
- 4) logiką zewnętrznie zorientowanego, dokładnego i szczegółowego pomiaru pieniężnego jako domeny specjalistów z zakresu rachunkowości, który pozostaje w sprzeczności z zakładaną prostotą, syntetycznością i operacyjnością szczupłego pomiaru zorientowanego na odbiorców wewnętrznych.

Wszystkie te czynniki powodują, że rachunkowość w polskich podmiotach jest stosunkowo hermetycznym obszarem działania, niezrozumiałym dla „obcych” i pozostającym z boku głównych nurtów zmian organizacyjnych. Taka pozycja jest z pewnością komfortowa dla struktur finansowo-księgowych i pozwala ograniczyć potrzebę zmian. W warunkach wdrożenia szczupłego zarządzania jednak staje się silną barierą utrudniającą transformację wewnętrznego systemu informacyjnego adekwatnie do zmian zachodzących w innych sferach działalności. Podkreślić należy, że nie jest to jedyna bariera. Problemem jest także zakładany w koncepcji brak jednoznacznych wzorców wdrożeniowych (kolejność czy wizja „idealnego” rozwiązania) oraz pielęgnowane przekonanie, że nie można mówić o pełnym wdrożeniu koncepcji. Czynniki te, wraz z celowo stosowanymi strategiami zmniejszania napięć, przyczyniają się do osłabienia determinacji w zmianie dotychczas obowiązujących w organizacji przekonań, sprzecznych z założeniami koncepcji szczupłego zarządzania. Powyższe konstatacje mają ważny wymiar aplikacyjny pozwalają bowiem dostrzec realne wyzwania, jakie się pojawiają przy implementacji metod szczupłej rachunkowości zarządczej.

Uzyskane wnioski potwierdzają ponadto ustalenia z poprzednich przekrojowych badań empirycznych. Podmioty wprowadzające szczupłe zarządzanie mają tendencję do rozpoczynania od sfery produkcji, a dopiero w dalszej kolejności zmiany obejmują sferę rachunkowości (Fullerton i in., 2013). Ten zabieg z jednej strony osłabia napięcia wewnętrzne i pomaga przełamywać opory w pierwszych fazach implementacji, ale jednocześnie sprawia, że logiki kształtujące obszar rachunkowości w przedsiębiorstwach stają się istotną barierą ograniczającą skuteczność pełnego wdrożenia szczupłego zarządzania (Timm, 2015). Badania empiryczne pokazały, że modele mentalne kojarzone z „tradycyjną” rachunkowością stają się podstawowym czynnikiem podtrzymującym trwałość rozwarstwienia. Ogólna konkluzja z przeprowadzonych badań jest taka, że praktyki określane mianem szczupła rachunkowość zarządcza mają w przedsiębiorstwach działających na terenie Polski charakter rozwiązań hybrydowych. Łącząc ten wniosek z wynikami wcześniejszych studiów empirycznych, prowadzonymi w innych krajach

(Tillema, van der Streen, 2015), można to uznać za permanentną cechę tego typu praktyk.

Oryginalność badań polega na wskazaniu czynników instytucjonalnych, które powodują, że praktyki szczupłej rachunkowości zarządczej kształtowane są niezależnie od ich faktycznej efektywności ekonomicznej oraz wzorców prezentowanych w kanonie wiedzy. Wykazano, że poszczególne składowe systemu rachunkowości zarządczej łączą wiele, często rozbieżnych oczekiwań i modeli mentalnych (instytucje) związanych nie tylko z założeniami szczupłego zarządzania. Otoczenie instytucjonalne wyznacza wzorce tego co właściwe i słuszne dla: efektywnie działających podmiotów gospodarczych (zarządzanie tradycyjne czy szczupłe), części ich struktur organizacyjnych (zarząd, niższe szczeble zarządzania), określonych obszarów działalności (operacyjne i finansowe) oraz profesjonalistów w nich zatrudnionych (pracownicy, menedżerowie, księgowi). Uzyskane wyniki badań potwierdzają tym samym, że społeczne czynniki (instytucjonalne) mają równie istotny wpływ na praktyki organizacyjno-informacyjne, co ich użyteczność i efektywność ekonomiczna.

Podsumowanie

Zaprezentowane badania stanowią kolejną, chociaż z pewnością nie w pełni doskonałą, próbę uzyskania wglądu w społeczne mechanizmy rządzące kształtem i kierunkiem ewolucji praktyk rachunkowości w przedsiębiorstwach działających na terenie Polski. Do głównych ograniczeń przedstawionego badania zaliczyć należy: stosunkowo mało liczne grono ekspertów, ich silną orientacją na kwestie szczupłego zarządzania, czas i formę przeprowadzenia wywiadów oraz brak metodycznej weryfikacji pozyskanego materiału empirycznego (np. triangulacji). Wszystkie te czynniki zdeterminowały zakres i jakość uzyskanych wyników. Ewentualne inklinacje wynikające z tych ograniczeń mogą zostać zweryfikowane w drodze kolejnych studiów empirycznych. Za szczególnie interesujące poznawczo uznać należy przeprowadzenie podobnych badań jakościowych na grupie ekspertów z rachunkowości. Z uwagi na inne portfolio instytucjonalne, sposób postrzegania tych samych procesów przez tę grupę profesjonalistów może się okazać odmienny od zidentyfikowanego. Jeszcze ciekawsze mogą się okazać badania tego, w jaki sposób dyfuzja kolejnych nowych koncepcji rachunkowości zarządczej wypiera przechodzące już do klasyki metody szczupłe. Podejmowaniu badań z wykorzystaniem teorii neoinstytucjonalnej sprzyja także aktualna sytuacja społeczno-gospodarcza. Spowodowane lub nasilone stanem pandemii COVID-19 tendencje powodują destabilizację otoczenia instytucjonalnego i mają silne przełożenie na sposób realizacji działalności gospodarczej. Dążenie do lepszego zrozumienia tego oddziaływania na praktyki rachunkowości otwiera szerokie i ciekawe pole możliwości badawczych.

Literatura

- Alvesson M., & Spicer A. (2019), *Neo-institutional theory and organization studies: a mid-life crisis?*, „Organization Studies”, 40 (2), s. 199–218.
- Cable J. (2009), *LEAN-Lean Accounting's Quest For Acceptance*, „Industry Week”, 258 (9), s. 26.
- Chapman C.S., Cooper D.J., Miller P. (eds.) (2009), *Accounting, organizations, and institutions. Essays in honour of Anthony Hopwood*, Oxford University Press, Oxford.
- Cooper R. (1996), *Look Out, Management Accounts*, „Management Accounting”, 77 (12), s. 35–41.
- Eriksson P., Kovalainen A. (2015), *Qualitative methods in business research: A practical guide to social research*, Sage, London.
- Fullerton R.R., Kennedy F.A., Widener S.K. (2013), *Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment*, „Accounting, Organizations and Society”, 38 (1), s. 50–71.
- Greenwood R., Díaz A.M., Li S.X., Lorente J.C. (2010), *The multiplicity of institutional logics and the heterogeneity of organizational responses*, „Organization Science”, 21 (2), s. 521–539.
- Grossi G., Dobija D., Strzelczyk W. (2020), *The impact of competing institutional pressures and logics on the use of performance measurement in hybrid universities*, „Public Performance & Management Review”, 43 (4), s. 818–844.
- Kennedy F.A., Widener S.K. (2008), *A control framework: Insights from evidence on lean accounting*, „Management Accounting Research”, 19, s. 301–323.
- Łada M. (2016), *Rozwarstwienie w systemie rachunkowości zarządczej – studium przypadku*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 4 (11), s. 177–188.
- Łada M., Burkat H. (2018), *Rachunek strumieni wartości jako metoda szczupłej rachunkowości*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Maskell B.H., Baggaley B., Grasso L. (2011), *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing The Lean Enterprise*, CRC Press, London.
- Michalak J. (2009), *Założenia, zasady i narzędzia lean accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 49 (105), s. 169–183.
- Richardson A.J. (1987), *Accounting as a legitimating institution*, „Accounting, Organizations and Society”, 12 (4), s. 341–355.
- Rojek D., Sobańska I. (2012), *Wykorzystanie informacji z rachunku redukcji kosztów w procesie ciągłego doskonalenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 64 (120), s. 83–99.
- Smeds R. (1994), *Managing change towards lean enterprises*, „International Journal of Operations & Production Management”, 14 (3), s. 66–82.
- Thietart R.A. et al. (2001), *Doing management research: a comprehensive guide*, Sage, London.
- Tillema S., van der Steen M. (2015), *Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production*, „Management Accounting Research”, 27, s. 67–83.
- Timm H.P. (2015), *Perceptions of Value-Stream Costing and the Effect on Lean -Accounting Implementation*, Walden University, Minneapolis, MN.
- Wnuk-Pel T. (2016), *Management Accounting Systems and Lean Management: A Service Company Perspective*, „Transformations in Business & Economics”, 15 (1/37), s. 55–76.
- Zarzycka E., Michalak M. (2013), *Implementing lean accounting principles to design and improve accounting processes – a case study from a Shared Service Centre*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 72 (128), s. 139–156.
- Zarzycka E., Dobroszek J., Lepistö L., Moilanen S. (2019), *Coexistence of innovation and standardization: evidence from the lean environment of business process outsourcing*, „Journal of Management Control”, 30 (3), s. 251–286.

