

## Wykorzystanie informacji z rachunku redukcji kosztów w procesie ciągłego doskonalenia

Dariusz Rojek\* Irena Sobańska\*\*

### Wprowadzenie

Za jedną z głównych przyczyn sukcesu wielu japońskich przedsiębiorstw w drugiej połowie XX wieku w praktyce światowego biznesu uznano zastosowaną w nich nową, systemową koncepcję szczupłej organizacji zorientowanej na zachowanie konkurencyjności i przetrwanie w długim okresie. Z tego względu koncepcja ta przekroczyła granice japońskich przedsiębiorstw i jest coraz szerzej wdrażana przez wielkie korporacje, działające w innych obszarach geograficznych i kulturowych na świecie (np. w Stanach Zjednoczonych, Niemczech, Francji). Jednostki organizacyjne tych korporacji, działające w Polsce, wdrażają zasady i metody szczupłego przedsiębiorstwa w obszarach produkcji (*Lean Production*), zarządzania (*Lean Management*) i rachunkowości (*Lean Accounting*), tworząc jeden system lub są na etapie wdrażania tego podejścia dopiero w pierwszych dwóch obszarach.

W literaturze z dziedziny zarządzania coraz szerzej są objaśniane zasady i metody stosowane w obszarach *Lean Production* i *Lean Management* (Liker, 2005; Womack, Jones, 2008), natomiast w światowym i krajowym piśmiennictwie z zakresu rachunkowości obszar *Lean Accounting* jest prezentowany w znacznie mniejszym stopniu. W ostatniej dekadzie w literaturze polskiej szerzej były objaśniane zazwyczaj dwie metody stosowane w *Lean Accounting*, tj. rachunek kosztów celu (*Target Costing*) i rachunek redukcji kosztów (*Kaizen Costing*) (Sobańska, 2003; Sojak, Józwiak, 2004; Szychta, 2007; Nita, 2008). Dopiero od kilku lat sporadycznie prezentowane są zasady i wszystkie metody stosowane kompleksowo w tej innowacyjnej koncepcji rachunkowości (Maskell, Baggaley, 2003; Sobańska, 2010; Michalak, 2009). W literaturze światowej można znaleźć niewiele przykładów zastosowania metody *Lean Accounting* w różnych środowiskach kulturowych, natomiast w krajowej literaturze przedmiotu dotychczas w ogóle nie opisano przypadku wdrożenia jakiegokolwiek metody *Lean Accounting* w przedsiębiorstwie działającym w polskich realiach.

---

\* Mgr inż. Dariusz Rojek, doktorant, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: darek.rojek@gmail.com

\*\* Dr hab. Irena Sobańska, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, kierownik Katedry Rachunkowości, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: sobanska@uni.lodz.pl

Jednym z narzędzi, którymi posługuje się *Lean Management*, jest metoda *Kaizen*. *Kaizen* to złożenie dwóch japońskich słów „Kai” – zmiana i „Zen” – dobry. Dosłownie oznacza ona proces ciągłych zmian na lepsze. Zgodnie z definicją założyciela i honorowego prezesa KAIZEN Institute, Masaaki Imai, *Kaizen* to „(...) doskonalenie przez wszystkich, doskonalenie wszędzie i doskonalenie przez cały czas (...)” (Imai, 2010).

Pomiar efektów wdrażania projektów *Kaizen* jest dokonywany w koncepcji *Lean Accounting* przez *Kaizen Costing*. Rachunek ten jest znany w literaturze polskiej również pod nazwą rachunku redukcji kosztów albo rachunku permanentnej redukcji kosztów. Oznacza on „systematyczne wyszukiwanie i wdrażanie udoskonaleń w technologii i organizacji oraz podnoszenie poziomu wiedzy i kwalifikacji pracowników niezbędnych do osiągnięcia kosztu założonego dla wytwarzanego produktu” (Sobańska, 2009, s. 439).

Celem artykułu jest objaśnienie znaczenia informacji z rachunku redukcji kosztów (*Kaizen Costing*), roli specjalistów rachunkowości zarządczej w kontekście narzędzi ciągłego doskonalenia takich, jak *Kaizen*, system motywowania czy tabele wyników.

Do zrealizowania tego celu zastosowana została metoda analizy przypadku. Do przeprowadzenia badań empirycznych wybrano spółkę JTI Polska działającą w strukturze grupy kapitałowej Japan Tobacco International (JTI), w której stosowana jest filozofia ciągłego doskonalenia. Jest to spółka zajmująca się produkcją wyrobów tytoniowych, określana dalej jako fabryka.

W prezentowanym opisie przypadku został przedstawiony w sposób syntetyczny cały proces funkcjonowania filozofii ciągłego doskonalenia, poczynając od narodzenia się pomysłu usprawnienia działania, aż po weryfikację wpływu takiego projektu na zakładany poziom redukcji kosztów i wyniku fabryki w krótkim i długim okresie.

W badanym przedsiębiorstwie rachunek redukcji kosztów jest kluczowym narzędziem służącym do osiągnięcia założonego w strategii wyniku. Rachunek ten zajmuje bardzo ważne miejsce w procesie planowania i budżetowania zarówno operacyjnego, jak i strategicznego.

## 1. Tworzenie kultury ciągłego doskonalenia i motywowania

W kwietniu 2007 r. koncern tytoniowy Gallaher został przejęty przez grupę JTI. W związku z przejęciem rozpoczęto restrukturyzację wszystkich spółek Gallahera, w tym również przejętej spółki w Polsce. Jedną z pierwszych zmian, jakie wprowadzono, była filozofia ciągłego doskonalenia. Podejmowano wiele działań, aby wzbudzić wśród wszystkich pracowników inicjatywę i chęć poprawy wspólnego środowiska pracy. Dla wielu z nich było to nowe doświadczenie i podejście, z którym nie mieli dotychczas okazji się zapoznać. W proces ciągłego doskonalenia zostali zaangażowani wszyscy pracownicy firmy. Każdy z pracowników może zgłosić projekt usprawniający procesy i redukujący koszty, niezależnie od

zajmowanego stanowiska i skali usprawnienia. Wszystkie projekty są zgłaszane do lokalnego zespołu *Kaizen*. Występują również projekty globalne, które są wskazywane do realizacji przez zespoły *Kaizen* w centrali firmy.

Proces ciągłego doskonalenia jest niezwykle ważny dla przedsiębiorstwa, gdyż umożliwia realizację celów fabryki wynikających ze strategii całej grupy JTI. Kierownictwo fabryki dba, aby pracownicy byli odpowiednio umotywowani do czynnego uczestniczenia w tym procesie. Motywatory stosowane w motywowania pracowników do aktywności są zarówno materialne, jak i niematerialne; zostały one wymienione poniżej.

- Każdy dział ma ustalone mierzalne, kluczowe wskaźniki oceniające jego działalność (*Key Performance Indicator* – KPI). Stopień osiągnięcia założonego poziomu tych wskaźników dla określonego działu determinuje wysokość rocznej premii, jaka przysługuje zatrudnionym w nim pracownikom. Wszystkie działy w przedsiębiorstwie wśród swoich wskaźników mają wskaźnik liczby zgłoszonych i zatwierdzonych do realizacji projektów *Kaizen*. Poprzez premię roczną uzależnioną od KPI pracownicy dostają bezpośredni bodziec finansowy, który motywuje ich do zgłaszania jak największej liczby usprawnień w przedsiębiorstwie.
- Za najlepsze w danym roku projekty *Kaizen* pracownicy są premiovani dodatkowymi nagrodami rzeczowymi (sprzęt RTV, AGD, rowery itp.). Również osoby, które zgłosiły największą liczbę projektów zaklasyfikowanych do realizacji otrzymują dodatkowe nagrody.
- Ważne miejsce w procesie motywowania zajmuje motywowanie przez uznanie. Nagrody rzeczowe są wręczane przez dyrektora fabryki podczas dorocznego zebrania, na którym są obecni wszyscy pracownicy. Autorzy najlepszych projektów *Kaizen* przygotowują prezentacje dla pozostałych pracowników i przedstawiają wdrożone idee. Oddelegowani są oni również na spotkanie w centrali korporacji, gdzie mogą przedstawić swoje pomysły na forum twórców najlepszych projektów w całej grupie kapitałowej JTI.
- Zdjęcia autorów najlepszych pomysłów oraz streszczenia zaproponowanych rozwiązań wywieszane są na tablicach informacyjnych, ogólnie dostępnych w firmie.

Kadra zarządzająca fabryką dba o wdrożenie japońskiej kultury *Kaizen* w lokalnym środowisku i przeniesienie tego podejścia na polski grunt przez motywowanie pracowników do czynnego uczestniczenia w procesie ciągłego doskonalenia. Kierownicy wszystkich szczebli, a zwłaszcza zarząd, postępują zgodnie z filozofią *Kaizen*, że szeregowi pracownicy wykonujący swoją pracę mają największą wiedzę na temat bezpośrednich czynności, jakie codziennie wykonują w swojej pracy. W związku z tym są oni doskonałym źródłem pomysłów usprawniających procesy, w których uczestniczą. Menedżerowie nie mogą zatem pozwolić sobie na brak czasu i niewysłuchanie pracownika, który chciałby zgłosić usprawnienie. Nigdy nie krytykują oni pracowników ani ich pomysłów zaraz po ich prezentacji, nawet wtedy, gdy w pierwszej chwili wydają się one nie do zrealizowania. Każdy pomysł powinien być przyjęty do rozpatrzenia i późniejszej

weryfikacji. Umiejętne słuchanie swoich pracowników to jedno z kluczowych zadań kadry zarządzającej, które może przelożyć się na wymierne korzyści związane z realizacją projektów ciągłego doskonalenia, mających swoje źródło w pomysłach zgłaszanych przez szeregowych pracowników firmy.

## 2. Projekty *Kaizen* i etapy ich realizacji

W grupie JTI występują dwa typy projektów *Kaizen*: projekty globalne i projekty lokalne. Różnica pomiędzy tymi kategoriami polega jedynie na miejscu, w którym projekt został zgłoszony. Cała reszta procesu implementacji projektu w obydwu przypadkach odbywa się analogicznie.

Zgłoszenie projektu *Kaizen* może odbyć się w dowolnym czasie i przez dowolnego pracownika – w przypadku gdy zgłaszającym jest pracownik określonej fabryki, mamy do czynienia z projektem lokalnym. Duża liczba projektów jest kierowana z centrali grupy JTI do realizacji w fabrykach. Wtedy projekty w fabrykach mają charakter globalny. W większości przypadków transfer projektów usprawniających procesy w badanej fabryce odbywa się poprzez dział inżynierijny, który przejmuje odpowiedzialność za ich realizację.

Zgłoszenie projektu lokalnego powinno mieć formę pisemną (wyjątkiem są zgłoszenia dotyczące bezpieczeństwa – w tym przypadku forma jest dowolna) i zawierać następujące sekcje:

- 1) opis obecnej sytuacji,
- 2) opis proponowanej zmiany,
- 3) przewidywane korzyści.

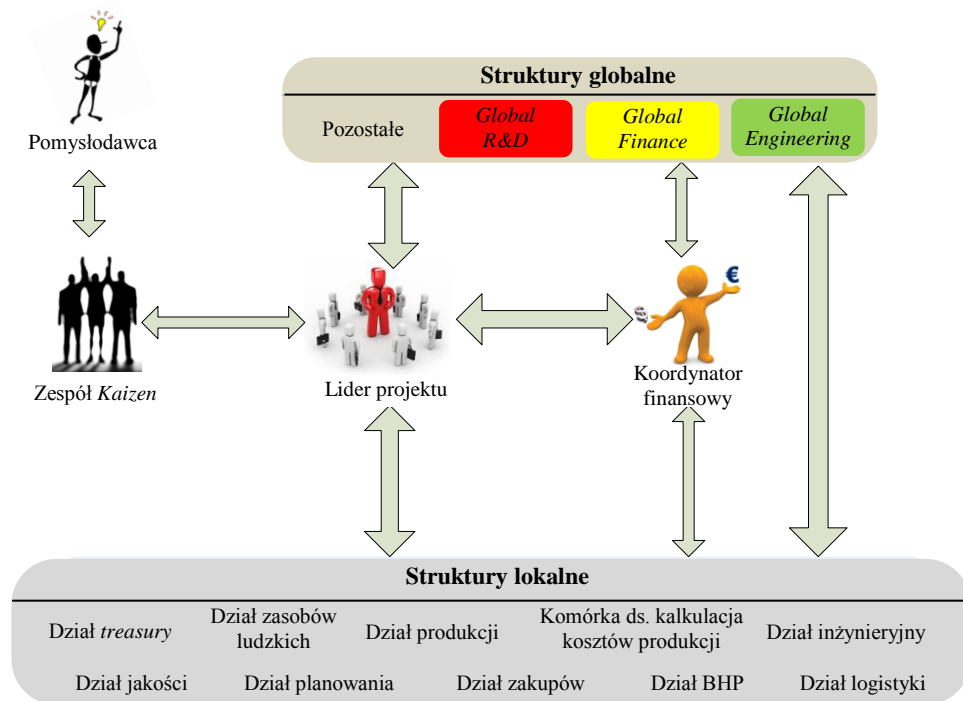
Zgłoszenie przyjmuje lokalny zespół *Kaizen* powołany w fabryce. Jest to zespół międzyfunkcyjny, składający się z czterech osób reprezentujących różne działy (produkcji, inżynierijny, i dwa inne, dowolne działy), które rejestrują i weryfikują napływające projekty. Po pozytywnej weryfikacji wniosku przez zespół *Kaizen* zostaje on zaklasyfikowany jako projekt do realizacji. Na tym etapie zostaje wyznaczony lider projektu – konkretna osoba z wybranego działu odpowiedzialna za realizację wniosku. Lider projektu buduje zespół, przy pomocy którego będzie realizować projekt *Kaizen*. W zespole tym mają obowiązek uczestniczyć wszyscy, których obecność uznaje za konieczną lider zespołu. Dzięki ciągłemu budowaniu świadomości o wartości dodanej projektów *Kaizen*, zarówno wśród kadry zarządzającej, jak i szeregowych pracowników, lider projektu nie ma problemów z zaangażowaniem pracowników innych działów w jego realizację. Pracownicy ci jednocześnie nie są zwalniani z wykonywania dotychczasowych obowiązków, dlatego też realizacja projektów ciągłego doskonalenia nie pociąga za sobą zwiększenia zatrudnienia w fabryce. Każdy pracownik wie, że do jego codziennych obowiązków należy również aktywne wspieranie projektów ciągłego doskonalenia.

W przypadku wniosku związanego z istotną modyfikacją maszyn lub urządzeń zostaje on przekazany do działu inżynierijnego, a dokładnie do osoby, która

zajmuje się danym segmentem działalności. W pozostałych przypadkach realizacja wniosków odbywa się pod przewodnictwem pomysłodawcy lub pracowników bezpośrednio uczestniczących w procesie, którego udoskonalenia dotyczą.

Lider projektu wraz ze swoim międzyfunkcyjnym zespołem roboczym jest odpowiedzialny za wdrożenie projektu. Dobiera on sobie członków zespołu z różnych działów w zależności od specyfiki projektu. Ocena projektu, jego wpływ na osiągnięcie założonego wyniku fabryki, zapewniającego realizację celów w globalnej strategii JTI, jest dokonywana przez pracownika działu finansowego (koordynatora finansowego projektu) w ścisłej współpracy z liderem projektu i pozostałymi jednostkami firmy, które zaangażowane są w projekt. Schemat przepływu informacji między stronami zaangażowanymi w projekt został przedstawiony na rysunku 1. Następnie zostały scharakteryzowane etapy jego realizacji.

**Rysunek 1.** Przepływ informacji w strukturze grupy JTI w realizacji projektu *Kaizen* i *Kaizen Costing*



Źródło: opracowanie własne.

### ***Wstępna weryfikacja projektu przez dział inżynieryjny***

Dział inżynieryjny po otrzymaniu projektu od zespołu *Kaizen* bada możliwości jego wdrożenia pod względem technologicznym. Jeśli projekt jest lokalny, dział inżynieryjny sprawdza jego zgodność ze standardami całej grupy kapitałowej. Dział ten komunikuje się również z właściwymi jednostkami inżynieryjnymi w strukturze *Global Engineering*, aby uzyskać zgodę grupy na realizację projektu.

### ***Szacowanie wpływu projektu na obniżenie kosztów, wynik i przepływy pieniężne przez dział finansowy***

Specjalista strategicznej rachunkowości zarządczej, zajmujący stanowisko koordynatora do spraw wydatków kapitałowych w dziale finansowym, jako koordynator projektu od strony finansowej dokonuje obliczenia wskaźników efektywności inwestycji i przeprowadza rachunek redukcji kosztów w celu dostarczenia liderowi projektu informacji dotyczących:

- NPV – wartości bieżącej netto dla dwóch okresów: pięciu i dziesięciu lat (przy krótkoterminowych inwestycjach liczony jest również NPV dla trzech lat); stopa dyskontowa przyjmowana dla projektu jest stała dla wszystkich spółek grupy kapitałowej (w celu łatwiejszych porównań opłacalności poszczególnych projektów inwestycyjnych) i wynosi 7,5%;
- okresu zwrotu dla projektu inwestycyjnego wyrażonego w latach;
- uśrednionej rocznej wartości redukcji kosztów, jaką przyniesie projekt po implementacji;
- roku i miesiąca, w którym projekt przyniesie pierwsze oszczędności kosztów;
- wpływu projektu na przepływy pieniężne i wynik operacyjny w porównaniu z sytuacją obecną (czyli sytuacją, w której nie wdramy projektu *Kaizen*) oraz w odniesieniu do przyjętego planu strategicznego (wskazuje się, czy dany projekt był ujęty w planie strategicznym, jeśli tak, to porównuje się czas, koszty i wyniki założone w planie z wielkościami ustalonymi w kolejnej ocenie efektywności projektu i przeprowadzonym rachunku redukcji kosztów przez koordynatora finansowego).

Do utworzenia wymienionych informacji koordynatora finansowy pozyskuje dane szczegółowe od następujących pracowników:

- specjalisty rachunkowości zarządczej zajmującego stanowisko analityka kosztów w dziale finansowym oraz innych pracowników tego działu wspierających projekt,
- członka zespołu *Kaizen* z działu inżynierskiego odnośnie do zakresu prowadzonych zmian, umieszczenia projektu w czasie i jego kosztów,
- pracowników działów jakości i R&D (standardy produktów po modyfikacji, które są niezbędne do prawidłowego skalkulowania kosztów produktów przez członka zespołu sporządzającego rachunek kosztów,
- pracowników działów sprzedaży i marketingu (aktualne prognozy sprzedaży produktów, których proces wytwarzania będzie podlegać udoskonaleniom zawartym w projekcie),
- innych członków zespołu *Kaizen*, powoływanych z pozostałych działów w zależności od potrzeb.

### ***Umieszczenie projektu w komputerowej bazie danych***

Informacje tworzone przez koordynatora finansowego przekazywane są do lidera projektu, który umieszcza projekt w bazie danych dostępnej dla całej grupy JTI. Lider nadaje każdemu projektowi unikatowy identyfikator oraz uzupełnia informacje finansowe o wymagane dane, takie jak:

- tytuł projektu,
- uzasadnienie biznesowe,
- krótki techniczny opis planowanego przedsięwzięcia,
- kluczowe wskaźniki finansowe uzyskane od koordynatora finansowego,
- nazwisko menedżera projektu,
- proces, którego projekt dotyczy (np. HR, IT, produkcja, magazyn itp.),
- budżet wielookresowy (w podziale na miesiące dla roku bieżącego oraz na okresy roczne dla kolejnych trzech lat).

Do zarządzania projektami inwestycyjnymi w całej grupie JTI stosowany jest system komputerowy GlobCon. Rysunek 2 przedstawia przykładową strukturę informacji ogólnych dla projektu inwestycyjnego.

**Rysunek 2.** Przykład struktury informacji o projektach *Kaizen* w systemie GlobCon

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

### ***Umieszczenie projektu w strategicznych planach przedsiębiorstwa – określenie czasu oraz wymiernych efektów przedsięwzięcia***

Dzięki wykorzystaniu zunifikowanego dla całej grupy systemu, gromadzącego kluczowe informacje o projektach inwestycyjnych, możliwe jest zarządzanie dużą liczbą projektów *Kaizen* realizowanych w różnych lokalizacjach na całym świecie. Informacje z systemu GlobCon są szczególnie istotne przy corocznym tworzeniu planu strategicznego dla całej grupy kapitałowej. Jednostką zarządzającą i koordynującą projekty inwestycyjne *Kaizen* jest struktura *Global Engineering*, która do agregacji i analizy informacji o projektach wykorzystuje bazę GlobCon. To ta jednostka w porozumieniu z lokalnymi strukturami działów inżynierskich decyduje o tym, które projekty zostają w planie strategicznym, a które zostaną zlikwidowane lub odłożone w czasie. Głównymi odbiorcami informacji z systemu komputerowego GlobCon są wymienione poniżej podmioty.

- **Komórki finansowe** – umieszczają one prognozy finansowe oraz oczekiwane korzyści w projekcji wyniku finansowego dla najbliższych trzech lat. Szczególnie istotne z punktu widzenia grupy kapitałowej jest pokazanie w osobnych kategoriach w wewnętrznym sprawozdaniu finansowym planowane redukcje kosztów wynikające z projektów inwestycyjnych *Kaizen*. W GlobCon jest nawet specjalne pole: *Saving included in Plan*, które wskazuje, czy oszczędności z danej inwestycji zostały uwzględnione w planie strategicznym.
- **Komórki treasury** – używają one GlobCon jako jednego z kluczowych źródeł informacji do planowania przepływów pieniężnych w poszczególnych walutach. Informacje te mają fundamentalne znaczenie podczas negocjacji limitów zadłużenia w poszczególnych walutach na kontach bankowych.
- **Struktury PPO** – dział zakupów powinien śledzić planowane zakupy inwestycyjne w celu lepszego przygotowania się do negocjacji handlowych z kluczowymi dostawcami i lepszego zarządzania procesem zakupów.
- **Struktury planowania produkcji** – planiści produkcji korzystają z GlobCon głównie podczas strategicznego planowania produkcji i przypisaniu prognozowanego przez rynek wolumenu do poszczególnych fabryk na całym świecie. W systemie tym znajdują się informacje o terminach zakończenia poszczególnych inwestycji i korzyściach, jakie zostaną odniesione w wyniku ich implementacji.

Odbiorcami informacji są pracownicy zatrudnieni w wymienionych strukturach zarówno na szczeblu globalnym grupy kapitałowej JTI, jak i szczeblu lokalnym, czyli pracownicy każdej fabryki.

### ***Przygotowanie formalnego wniosku inwestycyjnego Kaizen***

Do przygotowania wniosku inwestycyjnego stosowany jest zunifikowany formularz w całej grupie kapitałowej. Jest on dostępny za pośrednictwem strony internetowej (tzw. *Business Approval Process* – BAP). Osobą odpowiedzialną za przygotowanie wniosku inwestycyjnego jest pracownik działu inżynieryjnego, pełniący rolę właściciela wniosku. Właściciel wspierany jest przez specjalistę strategicznej rachunkowości zarządczej z działu finansów, który pełni rolę koordynatora całego procesu zatwierdzania wniosku.

Wniosek projektu *Kaizen* podzielony jest na sześć głównych opisanych poniżej sekcji.

- W sekcji pierwszej – *Executive Summary* – znajdują się ogólne informacje o projekcie: kluczowe wyjaśnienia dotyczące przedmiotu projektu (czy jedynym celem jest poprawa kosztów, czy projekt ma również inne cele do osiągnięcia, np. poprawę bezpieczeństwa, zwiększenie możliwości produkcyjnych, poprawę jakości itd.), co chcemy zrobić, dlaczego, ile to będzie kosztować, jakie będą tego rezultaty, jakie ryzyko się z tym wiąże; wskazane są również alternatywne rozwiązania i ich skutki w przypadku odrzucenia projektu.

Rysunek 3 przedstawia część wniosku inwestycyjnego, która wskazuje na kamienie milowe tego projektu, osoby, które odgrywają kluczowe role w procesie oraz proces, którego projekt dotyczy.



### Rysunek 3. Podstawowe dane w formularzu wniosku inwestycyjnego

**1. General Information**

Project Title:

Originator: LUKASZEWICZ, Krzysztof

Project ID:

EXCOM Owner #1: -- Select --

EXCOM Owner #2: if relevant -- Select --

Local Reference:

Project commitment date:

Effective year: -- Select --

Integration related request?  Yes  No

Operating Guidelines: (version 201101)

- 5.1 Acquisition of Fixed Assets, conversion parts and Software (whether purchased or leased [financial or operating lease] and whether capitalized or not)
  - a) Manufacturing, Global Leaf > \$5MM and <= \$8MM

Only for local approval  Yes  No

Market: Poland

Factory: Poland, Gostkow

Region: Central Europe

Entity: -- Select --

Other entity approval required? (e.g. impacting Dutch Holding entities)  Yes  No

Functional Area: FIN - Finance

Project completion date:

Submission Date:

STT number:

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

W pierwszej sekcji pokazane są również kluczowe wskaźniki finansowe w najbliższych trzech latach po wdrożeniu projektu (wpływ na: wynik operacyjny (OCC), przepływy pieniężne (FCF LT) oraz NPV w perspektywie pięciu i dziesięciu lat, a także okres zwrotu – Payback (years). Przykład tej części sekcji pierwszej stanowi rysunek 4.

### Rysunek 4. Kluczowe wskaźniki finansowe przedstawione we wniosku inwestycyjnym

**1.3. Financial Impact Summary (from Section 4) M=thousand; MM=million**

**This proposal vs. current**

	2010	2011	2012	2013
Volume (Bln):	0.00	0.00	0.00	0.00
OCC (\$M):		244	285	360
FCF LT (\$M):	-88	206	239	301
NPV (\$M):	5 years	723	10 years	1570
Payback (years):	1			

**Compatibility with plans**

Included in ASP:  Yes

Identified in LE:  Yes

If Yes then indicate ASP Year: 2010-2012

If Yes then indicate LE period: May

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

Sekcja *Executive Summary* została zaprojektowana głównie z myślą o szczeblu zarządzania *top management* i zawiera istotne informacje prezentowane w formie prostej, zwartej, czytelnej oraz zunifikowanej dla całej grupy JTI. Uszczegółowienie informacji zawartych w sekcji 1 znajduje się w pozostałych sekcjach, a także w załącznikach do wniosku inwestycyjnego.

- Sekcja druga – *Questionnaire* – określa, które jednostki wewnątrz organizacji będą zaangażowane w realizację projektu. Jest ona zaprojektowana jako kwestionariusz z odpowiedziami „tak/nie”; dzięki temu jest bardziej przejrzysta

dla osób opiniujących wnioski. Przykład kwestionariusza został przedstawiony na rysunku 5.

**Rysunek 5.** Przedstawienie zaangażowania poszczególnych działów w realizację wnioski inwestycyjnego (przykład)

**2.1. Cross-Functional Questionnaire**

The purpose of this questionnaire is to assist you in assessing whether all aspects of this proposal have been included.

Human Resources involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> No
Consumer & Trade Marketing involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> No
Finance involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Tax	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Treasury	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Corporate Controller	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Risk Management	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Corporate Finance	<input checked="" type="checkbox"/> No
Research & Development involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Packaging	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Product Development	<input checked="" type="checkbox"/> No
Legal – Regulatory Affairs - Compliance involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Compliance / Brand Integrity	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Regulatory Affairs	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Legal	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Media relations	<input checked="" type="checkbox"/> No
- Security	<input checked="" type="checkbox"/> No
GSC involvement required?	<input checked="" type="checkbox"/> Yes
- Manufacturing / Factory	<input checked="" type="checkbox"/> Yes

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

- Sekcja trzecia – *Summary Discussions* – stanowi rozwinięcie opisu znajdującego się w sekcji pierwszej. Jest ona w całości wypełniana przez lidera projektu Są w niej zamieszczone szczegółowe informacje techniczne przedsięwzięcia, przyczyny, dla których chcemy wdrożyć projekt oraz szersze przedstawienie rozwiązań alternatywnych. W tym kwestionariuszu należy wskazać kompatybilność projektu z wcześniej przyjętymi planami oraz przedstawić dostępne informacje na temat ryzyka związanego z projektem.
- Sekcja czwarta – *Financial Summary* – zawiera wszystkie dane finansowe dotyczące projektu (oczekiwane efekty, koszty z podziałem na walutę zakupu oraz wskaźniki finansowe). Informacje te pochodzą ze szczegółowych wyliczeń, które powinny znajdować się w załączniku przygotowywanym przez koordynatora finansowego projektu w arkuszu Excel. Najważniejszymi informacjami w tej sekcji są projekcje finansowe pokazujące zmiany w sytuacji finansowej spółki, zarówno w przypadku, w którym projekt nie zostałby wdrożony (rysunek 6), jak i w odniesieniu do obowiązującego planu strategicznego (rysunek 7).

### Rysunek 6. Ocena wpływu realizacji wniosku inwestycyjnego na strategię firmy względem obecnej sytuacji (przykład)

a) Show 3 years impact of THIS PROPOSAL vs. CURRENT (enter DIFFERENCE)					Favorable
"+" / Unfavorable "-"					
Years:	2010	2011	2012	2013	
Volume (Bln) - split in total and GFB					
GFB:					
Non-GFB:					
TOTAL:	0.00	0.00	0.00	0.00	
Net sales (\$M) - split in total and GFB					
GFB:		252	293	369	
Non-GFB:					
TOTAL:	0	252	293	369	
Cost of Goods Sold (\$M):		-8	-9	-9	
Marketing Expenses (\$M):					
Operating Expenses (\$M):					
(excluding Marketing Expenses)					
OCC (\$M):		244	285	360	
CapEx (\$M):	-88				
FCF LT (\$M):	-88	206	239	301	
NPV (\$M):	5 years	723	10 years	1570	
Payback (years):		1			

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

### Rysunek 7. Ocena wpływu realizacji wniosku *Kaizen* na sytuację finansową firmy względem sytuacji przedstawionej w obowiązującym planie strategicznym (przykład)

b) Show 3 years impact of THIS PROPOSAL vs. ASP (enter VARIANCE)					Favorable "+" /
Unfavorable "-"					
Years	2010	2011	2012	2013	
Volume (Bln) - split in total and GFB					
GFB:					
Non-GFB:					
TOTAL:	0.00	0.00	0.00	0.00	
Net sales (\$M) - split in total and GFB					
GFB:		252	293	369	
Non-GFB:					
TOTAL:	0	252	293	369	
Cost of Goods Sold (\$M):		-3	57	57	
Marketing Expenses (\$M):					
Operating Expenses (\$M):					
(excluding Marketing Expenses)					
OCC (\$M):		249	351	426	
CapEx (\$M):	-88	529			
FCF LT (\$M):	-88	734	227	288	

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych JTI.

Obie części sekcji czwartej pokazują, której grupy produktów dotyczy projekt (GFB – czyli marek wspieranych globalnie i obecnych na rynkach całego świata lub Non-GFB, czyli marek występujących tylko lokalnie w danym kraju) oraz jak zmieniają się koszty produktów, wynik operacyjny i przepływy pieniężne po wdrożeniu projektu. Wskaźniki NPV oraz okres zwrotu występują jedynie w części pierwszej wniosku.

- Sekcja piąta – *Schedules & Appendices* – zawiera wszystkie pliki zawierające dodatkowe informacje o projekcie. Jednym z obowiązkowych punktów jest załącznik ze szczegółowymi informacjami sekcji finansowej, takimi jak: kategorie wydatków (kapitałowe, operacyjne), rodzaje docelowych środków trwałych, harmonogram, waluty, wydatki na poszczególnych etapach inwestycji oraz korzyści po zakończeniu projektu.
- W sekcji szóstej – *Ownership* – są zaznaczane wszystkie szczeble zarządzania, przez które musi przejść wniosek inwestycyjny, aby mogła rozpocząć się jego realizacja. Poszczególne szczeble zatwierdzania wniosku, a w szczególności *top management*, który zatwierdza wniosek na samym końcu, są szczegółowo określone osobną procedurą, w której ścieżka aprobowania wniosku jest uzależniona od dwóch czynników: procesu biznesowego, którego dotyczy projekt *Kaizen* oraz wielkości inwestycji.

### **Zatwierdzenie wniosku inwestycyjnego *Kaizen***

Wniosek inwestycyjny jest automatycznie przesyłany do osób upoważnionych do jego zatwierdzenia (liczba osób waha się zazwyczaj od pięciu do piętnastu). Każda z tych osób ma do wyboru jeden z czterech stanów, w jaki może wprowadzić wniosek w fazie jego zatwierdzania:

- *approved* – zatwierdzenie wniosku w takiej postaci, w jakiej został przygotowany i pozwolenie na automatyczne przesłanie go do kolejnej zainteresowanej osoby;
- *on hold* – wstrzymanie wniosku w oczekiwaniu na dodatkowe wyjaśnienia od właściciela projektu, jednak bez zastrzeżeń odnośnie do formy i treści, w jakiej został on przedstawiony;
- *change request* – odrzucenie wniosku inwestycyjnego z prośbą o wprowadzenie modyfikacji, a po wprowadzeniu korekt przez właściciela projektu jego zatwierdzenie zaczyna się od osoby, która wprowadziła go w stan *change request*;
- *reject* – odrzucenie projektu, w przypadku, gdy właściciel projektu chciałby zmodyfikować wniosek i poddać go weryfikacji po raz kolejny, wówczas zatwierdzenie projektu musiałoby rozpocząć się od pierwszej osoby z listy upoważnionych.

### **Realizacja projektu *Kaizen***

Za realizację projektu odpowiedzialny jest dział inżynieryjny. Sukcesem jest projekt, który spełnia następujące warunki:

- osiągnął swój cel, a więc finalnie redukcja kosztów jest co najmniej w takiej wysokości, jak zakładano we wniosku inwestycyjnym;

- został zakończony w prognozowanym terminie;
- jego koszt jest zgodny z zakładanym kosztem we wniosku inwestycyjnym.

Do kontroli wydatków związanych z projektem używane jest to samo narzędzie (GlobCon), jak w przypadku planowania projektów inwestycyjnych. Plan inwestycyjny jest aktualizowany przez koordynatora finansowego o poniesione wydatki po każdym zakończeniu miesiąca. Aktualizacja dokonywana jest również na bieżąco. Wedle potrzeb wprowadzana jest korekta planowanych wydatków projektu w podziale na miesiące oraz rodzaje walut, w których dokonywane będą wydatki (planowane wydatki są aktualizowane przez lidera projektu). Rysunek 8 przedstawia formularz w GlobCon dla wybranego projektu, który służy do kontroli poniesionych i planowanych wydatków.

**Rysunek 8.** Formularz służący do planowania i kontroli wydatków inwestycyjnych dla wybranego projektu

Input as from: Dec		Submit Status: Locked		Carry Over Project		Lock	Unlock				
Note: All amounts are in thousands.											
Last Saved: Jan 11 2011											
<b>Total USD:</b>											
		Actuals/LE 2010				Actuals/LE 2010 Total	ActLE 2011 Total	ActLE 2012 Total			
		Q1	Q2	Q3	Q4						
Jan:			Apr:	Jul:	19	Oct:	496	14			
Prev. Amt.:	3,439	Feb:	May:	Aug:		Nov:	2013 Total:				
		Mar:	Jun:	Sep:	1	Dec:	Future:				
		Q1:	308	Q2:	1	Q3:	20	Q4:	167		
							Total Project:	3,950			
Pay Src	Amt	Purch Crncy	Actuals/LE 2010				Actuals/LE 2010 Total	ActLE 2011 Total	ActLE 2012 Total		
	Type		Q1	Q2	Q3	Q4					
F	Capital	EUR	Jan:	Apr:	Jul:	0	Oct:	0	234	11	0
Prev. Amt.:	334	Feb:	May:	Aug:	0	Nov:	0	2013 Total:	0		
		Mar:	Jun:	Sep:	1	Dec:	8	Future:	0		
		Q1:	224	Q2:	1	Q3:	1	Q4:	8		
F	Capital	GBP	Jan:	Apr:	Jul:	0	Oct:	0		0	0
Prev. Amt.:	None	Feb:	May:	Aug:	0	Nov:	0	2013 Total:	0		
		Mar:	Jun:	Sep:	0	Dec:	0	Future:	0		
		Q1:		Q2:		Q3:		Q4:			
F	Capital	PLN	Jan:	Apr:	Jul:	60	Oct:	0	533	0	0
Prev. Amt.:	6,528	Feb:	May:	Aug:	0	Nov:	0	2013 Total:	0		
		Mar:	Jun:	Sep:	0	Dec:	473	Future:	0		
		Q1:		Q2:		Q3:	60	Q4:	473		
F	Capital	USD	Jan:	Apr:	Jul:	0	Oct:	0		0	0
Prev. Amt.:	None	Feb:	May:	Aug:	0	Nov:	0	2013 Total:	0		
		Mar:	Jun:	Sep:	0	Dec:	0	Future:	0		
		Q1:		Q2:		Q3:		Q4:			

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

### 3. Weryfikacja stopnia osiągniętych efektów z projektu *Kaizen*

Lokalny zespół *Kaizen* na bieżąco przetwarza informacje o zgłoszonych, jak i zrealizowanych projektach. Informacje te są przedstawiane na tablicach wyników umieszczonych w ogólnodostępnych dla wszystkich pracowników miejscach w fabryce. Zawierają one ilościowe dane o projektach z wyszczególnieniem działu, który zgłosił projekty. Jednak celem filozofii *Kaizen* nie jest sama realizacja jak największej liczby projektów, ale poprawa efektywności działania przedsiębiorstwa w dłuższym okresie.

Główną komórką organizacyjną weryfikującą stopień osiągnięcia założonej redukcji kosztów celu jest dział finansowy, a konkretnie specjalista strategicznej rachunkowości zarządczej zajmujący w tym dziale stanowisko koordynatora finansowego. To on tworzy informację zarządczą; opierając się na danych z systemu rachunkowości zarządczej, dostarcza informacje do lidera projektu o oszczędnościach, jakie faktycznie przyniósł zrealizowany projekt. Informacje te powinny być przygotowywane w formie analogicznej do tej, w jakiej były przygotowywane plany inwestycyjne dotyczące projektu w celu ich łatwego porównania. Dla wybranych projektów sporządzana jest dodatkowo dokumentacja po zakończeniu projektu (tzw. *Post Implementation Assessment* – PIA), w której lider projektu przedstawia szczegółowe porównanie osiągniętych wyników z tymi planowanymi w momencie tworzenia wniosku inwestycyjnego. Wyboru projektu dokonują struktury globalne i zwracają się z prośbą do lidera projektu o przygotowanie odpowiedniego raportu. Raport ten zawiera odniesienie się do każdego pola zawartego w BAP w celu weryfikacji wszystkich poczynionych założeń. W celu unifikacji przedstawianych informacji używany jest formularz podobny do tego, w którym przygotowujemy wniosek inwestycyjny (BAP). Fragment raportu PIA z porównaniem planowanego i faktycznego wpływu projektu na system finansowy przedsiębiorstwa został przedstawiony na rysunku 9. Pokazano na nim planowany i faktyczny (lub tak jak w przypadku roku 2011 – skalkulowany na podstawie najbardziej aktualnych danych) wpływ projektu *Kaizen* na wynik fabryki (OCC) oraz wskaźniki NPV w perspektywie pięciu, ośmiu i dziesięciu lat.

**Rysunek 9.** Fragment raportu Post Implementation Assessment

3. – FINANCIAL IMPACT SUMMARY (from section C)								
	BAP (Section C)				PIA (Section C, part 3b)			
	2008	2009	2010	2011	2008	2009	2010	2011
Volume (Bln):	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
OCC (\$M):	53	1,902	1,849	1,844	53	427	743	739
NPV (\$M):	5 yrs	12,885			5 yrs	13,475		
	10 yrs	0			10 yrs	13,079		
	8 yrs	12,068			8 yrs	13,220		

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych PTI.

W podobny sposób porównywane są pozostałe wartości liczbowe, a także opisy i komentarze we wniosku inwestycyjnym. W rocznym raporcie zarządczym z działalności fabryki, sporządzanym przez dyrektora finansowego i prezentowanym na corocznym spotkaniu kierownictwa najwyższego szczebla w grupie kapitałowej, wyróżnione są wszystkie główne projekty inwestycyjne *Kaizen* mające na celu redukcję kosztów. W raporcie tym pokazana jest ich efektywność, zakładana w momencie tworzenia projektu, a także faktyczne rezultaty, jakie udało się osiągnąć. W miesięcznym rachunku wyników fabryki występuje osobny wiersz (tzw. *Diamond Projects*), pokazujący wpływ kluczowych projektów *Kaizen* na

poprawę wyniku przedsiębiorstwa. Szczegółowa analiza poszczególnych projektów odbywa się na poziomie lokalnego kontrolera finansowego. Szybkie wykrycie odchyleń od założonego planu pozwala wprowadzić działania korygujące do projektu i uaktualnić bieżące prognozy finansowe.

## Podsumowanie

W badanej spółce z grupy kapitałowej JTI zastosowane zostały metody *Lean Management* i *Lean Accounting* w sposób systemowy. Przedmiotem badań empirycznych była metoda *Kaizen* oraz rachunek dokonujący pomiaru redukcji kosztów spowodowany projektami inwestycyjnymi (*Kaizen*). Obie badane metody wymagają pełnej integracji. Tylko wtedy mogą służyć do osiągnięcia celów, które są określone w trzyletnim planie strategicznym badanej spółki. Cele te, wyrażone wielkością redukcji kosztów produktów w ciągu kilku lat, są wyznaczane zgodnie z filozofią *Target Costing*, stosowaną w *Lean Accounting*.

W projekty *Kaizen* są zaangażowani wszyscy pracownicy firmy. Kierownictwo korporacji doskonale zdaje sobie sprawę, że wśród szeregowych pracowników istnieje bardzo duży potencjał wiedzy i doświadczenia oraz że są oni w stanie efektywnie przyczynić się do redukcji kosztów w dłuższej perspektywie. Tylko dzięki ich zaangażowaniu firma jest w stanie realizować proces ciągłych usprawnień.

Z kolei pracownicy mają świadomość wysokich priorytetów, jakie otrzymują projekty *Kaizen*. Uczestnictwo w nich nie jest traktowane jak dodatkowy obowiązek, ale raczej jak wyróżnienie, możliwość osobistego rozwoju i potencjalny awans w dłuższej perspektywie.

Duża liczba zgłaszanych projektów *Kaizen* zwiększa szanse na osiągnięcie celów założonych w planie strategicznym i jednocześnie stawia kierownictwo przed koniecznością wyboru najlepszych projektów. Wszystkie projekty *Kaizen* są realizowane zgodnie z harmonogramem. Są one zorientowane na osiąganie wymiernych efektów, które skutkują redukcją kosztów produktów i wzrostem wartości dodanej dla klienta i spółki JTI. W realizacji projektów *Kaizen* specjalista strategicznej rachunkowości zarządczej, dokonujący koordynacji finansowej projektu, zajmuje się nie tylko oszacowaniem wpływu projektu na redukcję kosztów fabryki i produktów, ale także uwzględnia jego wpływ na przepływy pieniężne w czasie.

Ciągłe porównywanie oszczędności kosztów powodowanych realizacją projektów *Kaizen* z wielkością redukcji kosztów założonych w planach strategicznych pozwala kierownictwu badanej spółki na odpowiedź na pytania, gdzie jesteśmy, gdzie będziemy za miesiąc, pół roku, rok... Informacje tworzone przez specjalistę rachunkowości zarządczej przy zastosowaniu wskaźników oceny efektywności inwestycji i rachunku redukcji kosztów pozwalają menedżerom na bieżącą ocenę stopnia realizacji celów założonych w planie strategicznym oraz umożliwiają przygotowanie nowego planu strategicznego.

Przedstawiony w artykule przypadek biznesowy objaśnia po pierwsze konieczność pełnej integracji metody *Kaizen* i rachunku redukcji kosztów dla wdrożenia procesu ciągłego doskonalenia. Po drugie, wskazuje, że skuteczne wdrażanie metod *Lean Management* w praktyce wymaga jednoczesnego i kompleksowego wdrażania nowych metod pomiaru występujących w koncepcji *Lean Accounting*. Po trzecie, informacje tworzone w rachunku redukcji kosztów i wskaźniki finansowe umożliwiają prawidłową ocenę efektywności projektów *Kaizen*, ich porównywalność na poziomie lokalnym w poszczególnych lokalizacjach (fabrykach), krajowym oraz globalnym, a więc na poziomie całej grupy kapitałowej. Porównywalność efektywności projektów *Kaizen* wymaga zunifikowania informacji i wskaźników finansowych oraz formy ich prezentacji. W grupie JTI zstandardyzowanie struktury informacji zapewnia stosowanie w systemie GlobCon specjalnego formularza gromadzącego informacje dla projektów *Kaizen*.

Informacje tworzone w rachunku redukcji kosztów i wskaźniki finansowe obliczane przez specjalistę rachunkowości zarządczej dla każdego projektu *Kaizen* są w badanym przypadku również zintegrowane z systemem motywowania pracowników do ciągłego doskonalenia procesów. Komunikowanie informacji finansowych i niefinansowych o projektach *Kaizen* wszystkim pracownikom, przez ich zamieszczanie w tablicach wyników, jest niezwykle istotne w tworzeniu kultury ciągłego doskonalenia.

Polskie uwarunkowania kulturowe nie stanowiły bariery we wdrożeniu w spółce JTI filozofii ciągłego udoskonalania, wywodzącej się z kultury japońskiej. Pracownicy badanej spółki po roku w pełni zaakceptowali nowe, nieznanne im wcześniej podejście do funkcjonowania i zarządzania przedsiębiorstwa.

Specjaliści rachunkowości zarządczej, wspierający informacjami liderów projektów *Kaizen*, są pracownikami działu finansowego, zatrudnionymi na stanowiskach koordynatora do spraw wydatków kapitałowych i analityka kosztów. Specjalista rachunkowości zarządczej zatrudniony w dziale finansowym na stanowisku koordynatora jest równocześnie członkiem międzyfunkcyjnego zespołu powołowanego do każdego projektu *Kaizen*. Badania niniejszego przypadku wykazały, że specjaliści rachunkowości zarządczej są nie tylko twórcami informacji o redukcji kosztów wspierających proces ciągłego udoskonalania, ale biorą również aktywny udział w tworzeniu wartości dodanej przez uczestniczenie w pracach międzyfunkcyjnych zespołów projektowych.

## Literatura

- Liker J. K. (2005), *Droga Toyoty. 14 zasad zarządzania wiodącej firmy produkcyjnej świata*, Warszawa.
- Michalak J. (2009), *Założenia, zasady i narzędzia lean accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 49 (105), SKwP, Warszawa.
- Maskell B., Baggaley B. (2003), *Practical Lean Accounting. A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Productivity Press, New York.
- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna Wolters Kluwer business, Kraków.



- Sojak S., Józwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sobańska I. (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, I. Sobańska (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2009), *Kaizen Costing*, [w:] *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, I. Sobańska (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2010), *Podejście Lean*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, I. Sobańska (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Womack J.P., Jones D.T. (2008), *Lean thinking – szczuple myślenie*, Prod Press, Wrocław.

### Źródła internetowe

- Imai M. (2010), *Definition of KAZEIN*, Clip video, tytuł: czas trwania: 4min. 48 sek.  
<http://www.kaizen.com/publications/newsletter-june-2010.html>, dostęp: 8.11.2011.

### Streszczenie

W artykule, zgodnie ze sformułowanym we wstępie celem, opisany został przypadek objaśniający wdrożenie metody *Kaizen* i *Kaizen Costing* w spółce działającej w Polsce, w ramach struktury grupy kapitałowej Japan Tobacco International. Wybrana do badań firma JTI Polska sp. z o.o. działa w Polsce od 2008 r. i prowadzi działalność produkcyjną. W opisie przypadku skoncentrowano się na przedstawieniu całego procesu realizacji projektów *Kaizen*, a więc od jego zgłoszenia do weryfikacji stopnia osiągniętych efektów. W opisie procesu realizacji projektów *Kaizen* uwzględniono kontekst motywowania pracowników do ciągłego udoskonalania działań, realizacji celów zawartych w planach strategicznych, wsparcia informacyjnego lidera projektu przez specjalistów rachunkowości zarządczej oraz programu komputerowego.

We wnioskach wskazano m. in., że: a) skuteczne wdrożenie metod *Lean Management* wymaga jednoczesnego wdrożenia metod *Lean Accounting*, b) polskie uwarunkowania kulturowe nie stanowiły bariery we wdrażaniu kultury ciągłego doskonalenia, wywodzącej się z japońskiej filozofii *Lean Enterprise*.

### Summary

#### **Kaizen costing in continuous improvement process**

The paper presents a case study exemplifying implementation of the *Kaizen* methodology and *Kaizen Costing* in a company operating in Poland and forming part of the group Japan Tobacco International. JTI Poland sp. z o.o., the company being the subject of the study, has been engaged in manufacturing activity in Poland since 2008. The focus of the case study is on describing the entire process of *Kaizen* projects implementation, from the conceptual phase to verification of the results, including motivating the employees to be oriented to continuous improvement, achievement of goals set in strategic plans, and provision of information support for project leader by management accountants and computer software.

Main conclusions drawn from the study are that a) effective implementation of *Lean Management* methods requires simultaneous introduction of *Lean Accounting*, b) Polish cultural determinants have not been a barrier to adopting the continuous improvement culture, originating from Japanese philosophy of *Lean Enterprise*.

