

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów
Rachunkowość zarządcza
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Beata Mazur
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

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



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-574-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska: Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises	21
Magdalena Barańska: Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
Piotr Bednarek: Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company	50
Joanna Dyczkowska: Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies	60
Tomasz Dyczkowski: Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations	72
Izabela Emerling: Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs	86
Rafał Jagoda, Magdalena Kryska: Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households	98
Zdzisław Kes: Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets)	107
Marcin Klinowski: Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business	118
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions	130

Robert Kowalak: Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting	140
Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki: Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
Maria Nieplowicz: Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units	164
Edward Nowak: Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements	173
Marta Nowak: Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects	182
Marta Nowak: Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work	191
Michał Poszwa: Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining	204
Marcin Wierzbński: Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company	212

Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowe i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk

Marcin Kowalewski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

Piotr Głowicki

Akademia Wychowania Fizycznego we Wrocławiu
e-mail: piotr.glowicki@awf.wroc.pl

METODA HOSHIN KANRI W PRZEDSIĘBIORSTWACH WYKORZYSTUJĄCYCH KONCEPCJĘ LEAN MANAGEMENT¹

USING HOSHIN KANRI METHOD IN LEAN ENTERPRISE

DOI: 10.15611/pn.2016.424.14

Streszczenie: Lean management to koncepcja, która reprezentuje jedno z najbardziej racjonalnych podejść do prowadzenia biznesu, ponieważ koncentruje wszystkie działania w przedsiębiorstwie wokół zaspokajania potrzeb klienta oraz skutecznej, długofalowej współpracy z nim. Wspiera systematyczne, codzienne udoskonalanie działalności, eliminację marnotrawstwa oraz podkreśla znaczenia pracowników w jego rozwoju. Lean management wykorzystuje wiele różnorodnych narzędzi i koncepcji, które integruje w jeden koherentny system podporządkowany tworzeniu wartości dla klienta i pozostałym fundamentalnym zasadom. W ramach niniejszego artykułu zostanie zaprezentowana inna koncepcja, również wywodząca się z Japonii, którą wykorzystuje wiele przedsiębiorstw stosujących lean management. Jest to hoshin kanri, określane często w literaturze przedmiotu jako metoda zarządzania strategicznego ukierunkowana na integrację, ujednocianie i porządkowanie najważniejszych elementów strategii przedsiębiorstwa, skuteczne kaskadowanie ich na niższe poziomy oraz umiejętne łączenie planów długoterminowych z krótkoterminowymi oraz codziennym zarządzaniem. Podstawowym celem artykułu jest wskazanie możliwości integracji koncepcji lean management i metody hoshin kanri.

Słowa kluczowe: hoshin kanri, lean management, strategia, planowanie operacyjne, SOFP (Sales, Operational and Financial Planning).

Summary: Lean management is one of the most popular and effective approaches to business. There are five main principles of it: creating the value for the customer, working in value streams, maximizing the flow and pull, continuous improvement, empowering the people in

¹ Terminów hoshin kanri, lean management oraz lean accounting najczęściej nie tłumaczy się w literaturze przedmiotu i taką zasadę stosuje też autor niniejszego artykułu

the organization and cooperation with suppliers. Lean enterprise uses many different tools and concepts integrating them into one coherent system. Hoshin kanri is a method applied in lean enterprises to coordinate strategy and operational management. The paper emphasizes the integration of lean management and hoshin kanri.

Keywords: hoshin kanri, lean management, strategy, operational planning, Sales, Operational and Financial Planning (SOFP).

1. Wstęp

Lean management to jedna z najpopularniejszych obecnie koncepcji zarządzania, która wywodzi się z Japonii, przede wszystkim odzwierciedla najważniejsze aspekty systemu zarządzania opracowanego przez ostatnie 70 lat w Toyocie – największym japońskim producencie samochodów. Na wstępie niniejszego artykułu należałoby postawić pytanie: co odróżnia lean management od wielu innych koncepcji zarządzania?

Można wskazać przynajmniej pięć kluczowych obszarów charakteryzujących tę koncepcję. Najważniejszym założeniem, które rozpoczyna i determinuje podejście lean, jest skoncentrowanie całej organizacji wokół wartości dla klienta. Chodzi o dostarczanie produktów, świadczenie usług i tworzenie relacji, które z punktu widzenia klienta są wartościowe. Następnie ukierunkowanie zarządzania oraz organizacja wszystkich procesów w strumieniach wartości, które są najważniejszym poziomem przedsiębiorstwa lean. Strumień wartości można zdefiniować jako sekwencję wszystkich procesów dla danej rodziny produktów, które są ukierunkowane na tworzenie wartości dla klienta [Maskell i in. 2011].

Kolejne zasady dotyczą wykorzystania ssącego systemu sterowania produkcją (*pull system*), który jest uruchamiany dopiero w momencie składania zamówień przez klientów [Michalak, Zarzycka 2013]. Ponadto przedsiębiorstwa wykorzystujące lean management koncentrują się na ciągłym, niezakłóconym przepływie materiałów, komponentów, produktów i informacji. Warto wskazać jeszcze wzmocnienie roli pracowników w organizacji, m.in. poprzez ich szkolenie i rozwój, przekazywanie uprawnień oraz standaryzację pracy. Kluczowe jest również rozwijanie współpracy z długoterminowymi dostawcami oraz wprowadzanie filozofii kaizen, czyli ciągłe, systematyczne, codzienne podążanie za perfekcją i udoskonalanie wszystkich aspektów funkcjonowania organizacji [www.maskell.com].

Podsumowując założenia koncepcji lean management, należy podkreślić, że reprezentuje ona jedno z najbardziej racjonalnych podejść do prowadzenia biznesu, ponieważ koncentruje wszystkie działania w przedsiębiorstwie wokół zaspokajania potrzeb klienta oraz skutecznej, długofalowej współpracy z nim. Wspiera systematyczne, codzienne udoskonalanie działalności, eliminację marnotrawstwa oraz podkreśla znaczenia pracowników w rozwoju przedsiębiorstwa. A światowy sukces Toyoty, która jest obecnie największym i jednym z najbardziej zaawansowanych

technologicznie producentów samochodów na świecie, stanowi namacalny dowód na skuteczność tej koncepcji w praktyce.

Lean management wykorzystuje wiele różnorodnych narzędzi i koncepcji, które integruje w jeden koherentny system, podporządkowany tworzeniu wartości dla klienta i pozostałym fundamentalnym zasadom. W ramach niniejszego artykułu zostanie zaprezentowana inna koncepcja, również wywodząca się z Japonii, którą wykorzystuje wiele przedsiębiorstw stosujących lean management. Jest to hoshin kanri, określane często w literaturze przedmiotu jako metoda zarządzania strategicznego, ukierunkowana na integrację, ujednocianie i porządkowanie najważniejszych elementów strategii przedsiębiorstwa, skuteczne kaskadowanie ich na niższe poziomy oraz umiejętne łączenie planów długoterminowych z krótkoterminowymi oraz codziennym zarządzaniem. Podstawowym celem artykułu jest wskazanie możliwości integracji koncepcji lean management i metody hoshin kanri.

2. Metoda hoshin kanri – problem z różnorodnością definicji i interpretacji

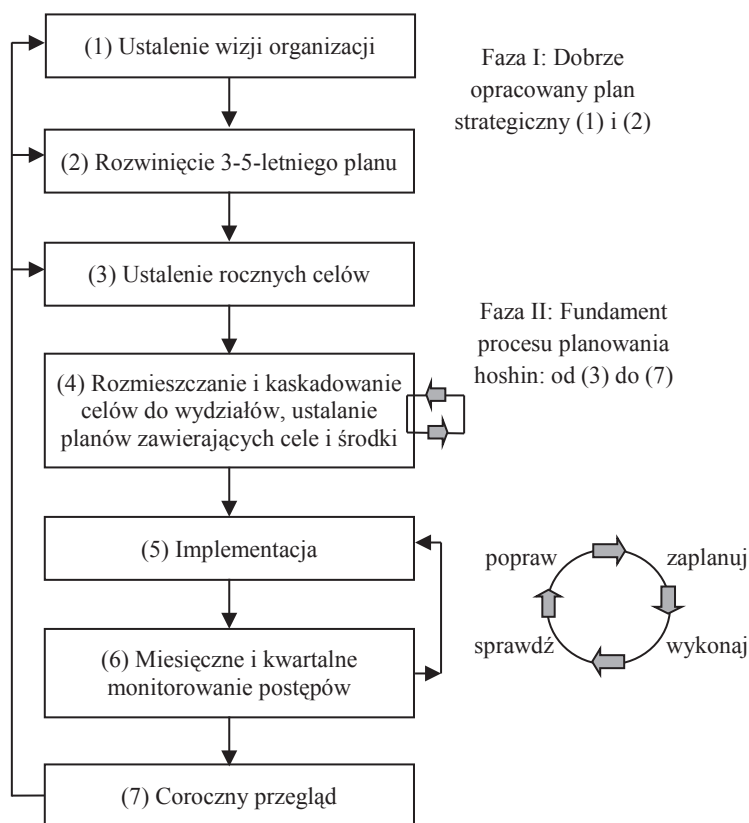
Jednym z największych mankamentów hoshin kanri jest różnorodny sposób definiowania i interpretacji tej metody w literaturze przedmiotu [Lee, Dale 1998; Witcher 2014; Ćwiklicki, Obora 2011]. Według T.L. Jacksona hoshin kanri może być wykorzystywana „jako metoda planowania strategicznego i narzędzie do zarządzania złożonymi projektami, system zarządzania jakością, który zapewnia, że nowe produkty powstają w firmie jako odpowiedź na potrzeby i wymagania klientów, lub też jako system operacyjny przedsiębiorstwa, który zapewnia stabilny wzrost jego zysków. Hoshin kanri jest także metodą zarządzania międzyfunkcyjnego i integrowania szczupłego łańcucha dostaw” [Jackson 2012, s. XII]. Natomiast G. Hutchins stwierdza, że hoshin kanri odnosi się do czterech kluczowych elementów zarządzania biznesem: wizji oraz tworzenia, rozwinięcia i kontroli strategii. Ponadto jest bezpośrednio powiązana z elementem piątym, czyli japońską wersją TQM (kompleksowym systemem zarządzania jakością) [Hutchins 2014]. Jedną z najbardziej kompletnych i wartościowych definicji przedstawił Y. Akao, według którego hoshin kanri to system ukierunkowany na wzmacnianie zdolności organizacji i ukierunkowany na jej doskonalenie. Podstawą tego systemu jest ujednoczenie polityki przedsiębiorstwa i wszystkich procesów planowania, którego rezultatem jest roczny program zarządzania odnoszący się do modelu biznesu organizacji, wizji oraz kluczowych celów. Warto dodać, że metoda hoshin kanri jest zorientowana na wynegocjowanie i osiągnięcie konsensusu w kwestii najważniejszych założeń i realizacji celów pomiędzy najwyższym kierownictwem, menedżerami średniego szczebla oraz zespołami wdrożeniowymi [Ćwiklicki, Obora 2011].

Prezentując różnorodność definicyjną i interpretacyjną hoshin kanri, należy jeszcze odnieść się do porównywania tej koncepcji ze zbilansowaną kartą wyników

(BSC, *balanced scorecard*) [Witcher 2002, Witcher, Chau 2007; Parmenter 2010, Ćwiklicki, Obora 2011]. W niektórych publikacjach wyraźnie wskazuje się, że hoshin kanri była jednym z pierwowzorów, na podstawie których powstała koncepcja zbilansowanej karty wyników opracowana przez Kaplana i Nortona na początku lat 90. Witcher i Parmenter wskazują występowanie czterech perspektyw przedsiębiorstwa, która znalazły swoje odpowiedniki w BSC. W hoshin kanri te perspektywy to: [Witcher, Chau 2007; Parmenter 2010; Ćwiklicki, Obora 2011]:

- jakość wraz z celami i miernikami, która w BSC jest perspektywą klienta;
- koszty wraz z celami i miernikami, natomiast w BSC to perspektywa finansowa;
- dostawę wraz z celami i miernikami, odpowiednik perspektywy procesów wewnętrznych w BSC;
- edukację wraz z celami i miernikami, która w BSC jest perspektywą rozwoju.

Jednak szczegółowo porównując te koncepcje, należy stwierdzić, że hoshin kanri i zbilansowana karta wyników znacznie różnią się od siebie w sposobie postrzegania



Rys. 1. Podstawowy proces planowania hoshin

Źródło: GOAL/QPC (1989), za: [Witcher 2014, 11 (1)].

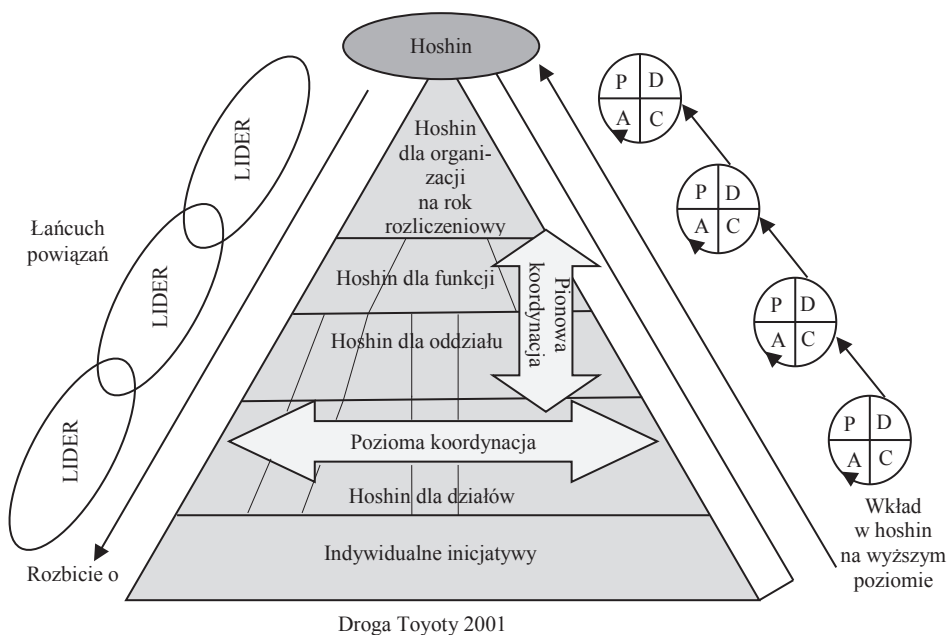
strategii przedsiębiorstwa i reprezentują odmienne japońskie oraz zachodnie podejście do tych zagadnień. Ponadto jest bardzo mało dowodów potwierdzających wykorzystanie hoshin kanri przy opracowywaniu koncepcji zbilansowanej karty wyników [Witcher 2014].

Podsumowując, należy stwierdzić, że w literaturze przedmiotu występuje wiele równoległych definicji hoshin kanri, które znacznie różnią się od siebie, a metoda ta jest m.in. interpretowana jako strategiczny system zarządzania jakością, system planowania strategicznego lub system zarządzania operacyjnego. Ma to na pewno bezpośrednie przełożenie na słabe wypromowanie tej koncepcji zarówno w praktyce gospodarczej, jak i na płaszczyźnie naukowej. W niniejszym artykule hoshin kanri to metoda zarządzania strategicznego łącząca skutecznie planowanie długookresowe z planowaniem i zarządzaniem operacyjnym, kaskadująca cele przedsiębiorstwa do każdej istotnej komórki organizacyjnej, która odpowiada również za integrację, uporządkowanie, skoordynowanie i implementację strategii przedsiębiorstwa i przełożenie jej na codzienne zarządzanie. W taki sposób jest ona wykorzystywana przez przedsiębiorstwa wykorzystujące lean management. Na rysunku 1. został przedstawiony schemat planowania według metody hoshin kanri.

3. Integracja metody hoshin kanri z koncepcją lean management na przykładzie przedsiębiorstwa Toyota Motor Corporation

Przedsiębiorstwa wykorzystujące koncepcję lean management korzystają z hoshin kanri. Najlepszym przykładem jest Toyota Motor Corporation, czyli obecnie największy i jeden z najbardziej zaawansowanych technologicznie producentów samochodów na świecie. Toyota sprzedaje obecnie prawie 11 mln samochodów rocznie i słynie z rozwijania koncepcji samochodów wytyczających kierunki rozwoju światowego rynku motoryzacyjnego. Ponadto Toyota to lider, benchmark czy najlepszy wzór dla przedsiębiorstw wdrażających koncepcję lean. W Toyocie przez ostatnie 70 lat rozwinięto jeden z najbardziej efektywnych systemów zarządzania i produkcji, a takie koncepcje jak System Produkcyjny Toyoty (TPS, *Toyota Production System*), Droga Toyoty, Filozofia Toyoty, Lean Management, Lean Manufacturing czy World Class Manufacturing mają swoje źródło w tym japońskim przedsiębiorstwie i wypracowanych przez nie zasadach. Toyota stanowi też doskonałą egzemplifikację integracji koncepcji lean management i metody hoshin kanri.

Liker i Convis wskazują sposoby wykorzystania tej metody w przedsiębiorstwie Toyota. Przede wszystkim starają się uwypuklić kontekst koordynacji celów, który ma stanowić fundament hoshin kanri. Jej wykorzystanie ma bezpośrednio przekładać się na określenie jednego, wyraźnego kierunku rozwoju przedsiębiorstwa i jednoczyć wszystkie jego poziomy i komórki organizacyjne wokół wspólnych celów [Liker, Convis 2012]. Schemat hoshin kanri wykorzystywany w przedsiębiorstwie Toyota został przedstawiony na rysunku 2.



Rys. 2. Hoshin kanri: zarządzanie kierunkiem rozwoju w pionie i poziomie

Źródło: [Liker, Convis 2012, s. 195].

Hoshin kanri, jak wspomniano, służy do koordynacji wizji przedsiębiorstwa, celów i planów ciągłego doskonalenia. Po pierwsze, każde przedsiębiorstwo ma wizję i cele strategiczne, które determinują drogę i kierunek jego rozwoju. W Toyocie opracowano Globalną Wizję 2010 – stanie się najbardziej szanowaną i podziwianą firmą przemysłu motoryzacyjnego. Jednak taki cel zarysowany w wizji jest mało precyzyjny i może być interpretowany przez każdy z działów przedsiębiorstwa inaczej. Rolą hoshin kanri jest doprecyzowanie tej wizji i przełożenie jej na plany kilkuletnie, które są dzielone na plany roczne, tak aby możliwe było ich kaskadowanie w dół organizacji i opracowanie na ich podstawie wspólnych planów z celami i miernikami dla poszczególnych strumieni wartości, funkcji, oddziałów, działów i zespołów. Tym, co szczególnie wyróżnia metodę hoshin kanri w przedsiębiorstwach stosujących lean management, jest aktywne zaangażowanie menedżerów wszystkich szczebli i zespołów w proces kaskadowania, doprecyzowywania i aktualizacji celów [Liker, Convis 2012; Liker, Franz 2013]. Można jednoznacznie stwierdzić, że dzięki takiemu podejściu tworzy się wartościowa platforma dialogu, współpracy i wymiany informacji, w którą zaangażowani są pracownicy różnych szczebli organizacji.

W hoshin kanri systematycznie wykorzystuje się, na każdym istotnym etapie i poziomie cykl PDCA, nazywany też cyklem Deminga. PDCA to sposób zarządzania ukierunkowany na odkrywanie problemów, rozwiązywanie ich i ciągłe doskona-

lenie każdego aspektu funkcjonowania organizacji. Skrót PDCA oznacza cztery kolejne etapy [Jackson 2012]:

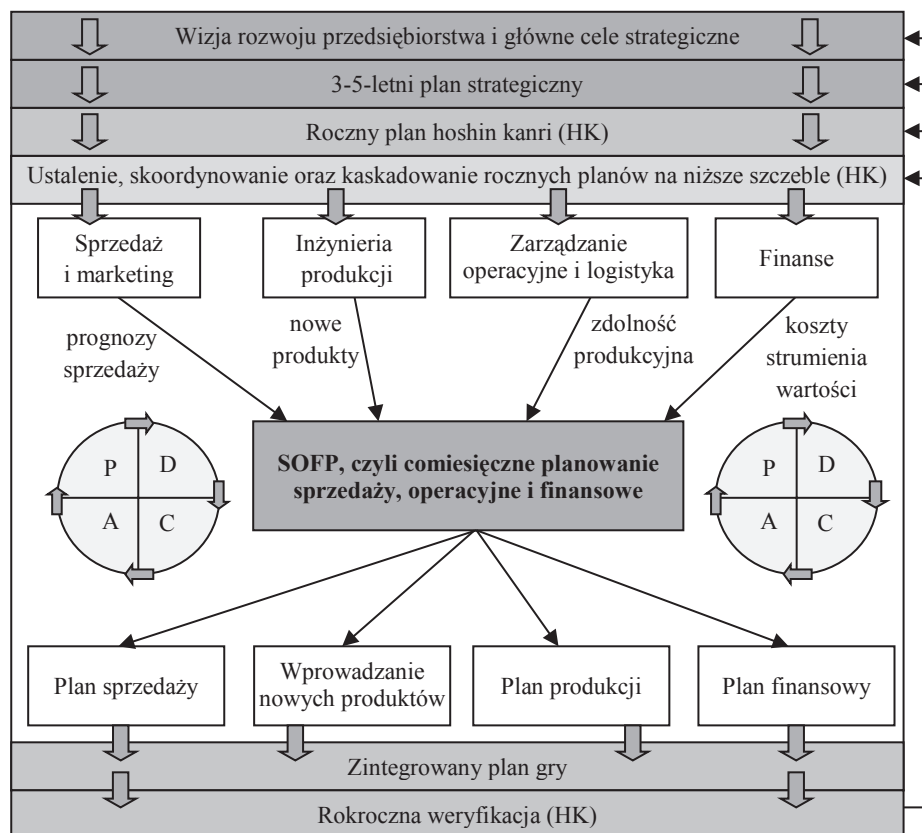
1. Planowanie (*Plan*) – opracowanie planu i sposobu jego wdrożenia.
2. Wykonanie (*Do*) – wprowadzenie planu w życie, czyli jego wdrożenie.
3. Sprawdzenie (*Check*) – weryfikacja wyników i ich zgodności z założeniami.
4. Zastosowanie (*Act*) – wprowadzenie zweryfikowanego planu lub jego korekta.

Zastosowanie cyklu Deminga (co zostało również uwypuklone na rysunku 2) w metodzie hoshin kanri umożliwia skuteczne połączenie etapu planowania i wdrażania, czyli realizacji planów. Jest też źródłem wartościowej informacji wrotnej wykorzystywanej w poprawianiu, aktualizacji i weryfikacji planów na każdym szczeblu i etapie zarządzania.

4. Hoshin kanri a planowanie operacyjne w lean management

Przedsiębiorstwa działające w oparciu o koncepcję lean management wykorzystują metodę hoshin kanri m.in. do koordynacji procesu planowania, kaskadowania celów na niższe poziomy organizacji oraz skutecznego łączenia planowania strategicznego, długookresowego z operacyjnym. W przedsiębiorstwach lean planowanie operacyjne nazywane jest SOFP (*sales, operational and financial planning*) i opiera się na systematycznym, comiesięcznym procesie ukierunkowanym przede wszystkim na poziom strumienia wartości oraz całego przedsiębiorstwa. Warto zwrócić uwagę, że jest to formalny, stały, comiesięczny proces, który umożliwia zachowanie ciągłości i elastyczności w planowaniu. Ponadto dzięki systematycznej procedurze, w którą są zaangażowani menedżerowie średniego szczebla z poszczególnych strumieni wartości, działów sprzedaży i marketingu, produkcji, finansów, zespołów odpowiedzialnych za rozwój i wprowadzanie nowych produktów oraz najwyższe kierownictwo, powstaje wartościowa platforma wymiany informacji, pogłębiająca współpracę i koordynację działań pomiędzy poszczególnymi działami przedsiębiorstwa. To sprawia, że SOFP jest procesem planowania adaptacyjnym, nie narzucanym z góry i dysponuje niezwykle aktualnymi informacjami [Kowalewski 2015b, za: Maskell i in. 2011]. Na rysunku 3. została przedstawiona integracja metody hoshin kanri i planowania operacyjnego SOFP.

W koncepcji lean management szybkie reagowanie na sygnały z rynku, elastyczność, precyzyjne zarządzanie zasobami, dostosowywanie się do wymagań klienta oraz ciągle doskonalenie jest realizowane m.in. dzięki doskonałemu systemowi planowania, w którym kluczową rolę odgrywa metoda hoshin kanri łącząca i koordynująca skutecznie plan strategiczny i operacyjny SOFP. Jest to niezwykle wartościowy przykład systemu, który w spójny i adaptacyjny sposób łączy strategię i planowanie operacyjne, kaskaduje cele w dół organizacji. Jednak najważniejszym aspektem takiego systemu jest stworzenie wartościowej platformy współpracy pomiędzy wydziałami przedsiębiorstwa, zespołami pracowniczymi, poziomami zarządzania,



Rys. 3. Integracja hoshin kanri i planowania operacyjnego SOFP w lean management

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Maskell i in. 2011, s. 238].

w ramach której przesyłane są kluczowe informacje zwrotne wpierające systematyczne doskonalenie organizacji i dopasowywanie jej do oczekiwań klienta, co jest nadrzędnym celem koncepcji lean.

5. Zakończenie

Strategie współczesnych przedsiębiorstw dotyczą próby zdefiniowania przyszłości ich rozwoju, określenia miejsca na rynku z wartościową dla klienta ofertą, przewidywania działań konkurencji oraz zmian w otoczeniu. Antycypowanie przyszłych zdarzeń wiąże się z dużym ryzykiem rozminięcia się prognoz z rzeczywistością biznesową, stąd też ciągle poszukiwanie metod, koncepcji czy narzędzi wspomagających zarządzanie strategiczne, integrujących je z zarządzaniem operacyjnym, koordynujących i kaskadujących cele w ramach przedsiębiorstwa, łączących planowanie

strategiczne i operacyjne. W wielu przedsiębiorstwach kluczowym problemem jest skuteczne przełożenie strategii, w tym wizji, misji, wartości i celów strategicznych na prosty język (np. celów i mierników), tak aby były zrozumiałe dla wszystkich pracowników i można je było skutecznie kaskadować w dół organizacji oraz powiązać z codziennym zarządzaniem. Ponadto niezwykle trudne jest odpowiednie powiązanie planowania na szczeblu strategicznym z planowaniem operacyjnym (krótkoterminowym). Jedną z koncepcji, która wyjaśnia tę problematykę w sposób systemowy i proponuje skuteczne jej rozwiązanie, jest hoshin kanri. Metoda ta znajduje zastosowanie w przedsiębiorstwach funkcjonujących według zasad lean management. Stanowi w nich kluczowe ogniwo łączące strategię z planowaniem i zarządzaniem operacyjnym. Hoshin kanri to metoda ukierunkowana na koordynację i weryfikację procesu planowania, tak aby stworzyć spójny system, w którym pracownicy organizacji aktywnie, systematycznie uczestniczą w procesie planowania i zarządzania nią.

Literatura

- Ćwiklicki M., Obora H., 2011a, *Hoshin kanri japońska metoda strategicznego zarządzania jakością w Polsce*, PWE, Warszawa.
- Ćwiklicki M., Obora H., 2011b, *Hoshin kanri: policy management in japanese subsidiaries based in Poland*, Business, Management and Education, 9 (2), s. 216-235.
- Hutchins D., 2014, *Hoshin kanri strategiczne podejście do nieustannego doskonalenia*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- GOAL/QPC (1989), *Hoshin Planning: A Planning System for Implementing Total Quality Management (TQM)*, research report 89-10-03, Methuen MA: GOAL/QPC.
- Jackson T.L., 2012, *Hoshin kanri w szczupłym przedsiębiorstwie. Budowanie przewagi konkurencyjnej i zarządzanie zyskami*, Wydawnictwo ProdPublishing.com, Wrocław.
- Kennedy F., Brewer P., 2006, *The Lean Enterprise and Traditional Accounting – Is the Honeymoon Over?* The Journal of Corporate Accounting & Finance, September/October.
- Kowalewski M., 2015a, *Lean accounting czyli jak „szczupła” rachunkowość wspiera wykorzystanie koncepcji lean management w przedsiębiorstwie*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 224.
- Kowalewski M., 2015b, *SOFP, czyli planowanie operacyjne w lean accounting*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 389.
- Lean accounting integralny element lean management szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, 2013, red. Sobańska I., Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Lee R.G., Dale B.G., 1998, *Policy deployment: an examination of the theory*, International Journal of Quality & Reliability Management, vol. 15, no. 5, s. 520-540.
- Liker J.K., Convis G.L., 2012, *Droga Toyoty do lean leadership*, MT Biznes, Warszawa.
- Liker J.K., Franz J.K., 2013, *Droga Toyoty do ciągłego doskonalenia*, MT Biznes, Warszawa.
- Maskell B., Baggley B., 2006, *Lean Accounting: What's It All About?*, Target, vol. 22, no. 1.
- Maskell B., Baggaley B., Grasso L., 2011, *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Second Edition, Productivity Press.
- Maskell B., Kennedy F., 2007, *Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work?* The Journal of Corporate Accounting & Finance, March/April.

- Michalak M., Zarzycka E., 2013, *Lean w procesach operacyjnych*, [w:] Sobańska I. (red.), *Lean accounting integralny element lean management szczupła rachunkowość w zarządzaniu*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Parmenter D., 2010, *Key performance indicators developing, implementing and using winning KPIs*, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Witcher B., 2002, *Hoshin kanri: a study of practice in the UK*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, no. 7.
- Witcher B., 2014, *Hoshin kanri*, *Perspective on Performance*, 11 (1), s. 16-24.
- Witcher B.J., Chau V.S., 2007, *Balanced scorecard and hoshin kanri: dynamic capabilities for managing strategic fit*, *Management Decision*, 45 (3), s. 518-538.
- Womack J.P., Jones D.T., 2003, *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation, Revised and Updated*, Simon & Schuster, New York.
- Womack J.P., Jones D.T., Roos D., 1990, *The Machine That Changed the World*, Rawson Associates, New York.
- www.maskell.com.