

## Contents

<b>Editorial</b> .....	5	
Wioletta Baran, <i>Management accounting in the implementation of management control in healthcare organizations</i> .....	7	
Jerzy S. Czarnecki, <i>Evidence delivering management accounting</i> .....	33	
Mieczysław Dobija, Marcin Jędrzejczyk, <i>Production function in the cost accounting approach and managerial applications</i> .....	49	
Karol Marek Klimczak, Anna Pikos, <i>Risk-based management control in the public sector in Poland</i> .....	63	
Marek Masztalerz, <i>Interparadigmatic dialogue in management accounting</i> ...	79	
Jan Michalak, <i>Management accounting in networks – mapping the research streams</i> .....	95	
Gertruda Krystyna Świdorska, Monika Raulinajtys-Grzybek, <i>Cost-based pricing of healthcare services. Relevance of a resource-based costing system</i> ....	117	
Ewelina Zarzycka, Marcin Michalak, <i>Implementing lean accounting principles to design and improve accounting processes – a case study from a Shared Service Centre</i> .....	139	
<b>Book reviews</b>		
Monika Marcinkowska, <i>Monograph review of Tomasz Wnuk-Pel entitled Management Accounting Innovations. The Case of ABC in Poland</i> .....	157	
<b>Reports on conferences</b>		
Ewelina Zarzycka, Marcin Michalak, <i>Report on the Conference of Lean Accounting – an Integral Part of Lean Management</i> .....	161	
<b>Call for papers in English to the special issue of „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” in 2014</b> .....		163
<b>Instructions for authors</b> .....	165	

## Management accounting in the implementation of management control in healthcare organizations

*Wioletta Baran*

### Summary

In accordance with the *Public Finance Act*, health-care providers in Poland other than entrepreneurs should implement management control specified in Management Control Standards (Principles) for the Public Sector. Management control in management accounting falls within the scope of responsibility accounting systems known also as management control systems. The aim of this article is to identify the management accounting tools which are used in order to fulfill the recommendations formulated in the management control standards for healthcare organizations. These recommendations are essential for fulfilling the assumptions of management control for these kinds of units. To achieve these aims, a literature research has been conducted. Additionally, quantitative research via questionnaires forms in 26 health-care providers (December 2012) as well as qualitative research in form of interviews in 6 providers (January–February 2013). Research carried out in selected healthcare organizations has shown that management control functions only formally. Management accounting tools are used occasionally and it is unintended action. Users see no need for managerial information.

### Streszczenie

#### **Rachunkowość zarządcza w realizacji kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych**

Podmioty lecznicze w Polsce niebędące przedsiębiorcami, zgodnie z ustawą o finansach publicznych, powinny stosować kontrolę zarządczą określoną w standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. W rachunkowości zarządczej mieści się ona w systemie rachunkowości odpowiedzialności nazywanym czasem systemem kontroli zarządczej. Celem artykułu jest identyfikacja narzędzi rachunkowości zarządczej, które są wykorzystywane w ramach zaleceń sformułowanych w standardach kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych oraz tych, które można wykorzystać do realizacji założeń kontroli zarządczej. W związku z tak postawionymi celami zostały przeprowadzone badania literaturowe. Ponadto w grudniu 2012 r. przeprowadzono badania ilościowe za pośrednictwem metody ankietowej w 26 podmiotach leczniczych oraz badania jakościowe z wykorzystaniem wywiadu w sześciu jednostkach (styczeń–luty 2013). Przeprowadzone w wybranych podmiotach leczniczych badania wykazały, że kontrola zarządcza funkcjonuje zaledwie formalnie. Narzędzia rachunkowości zarządczej są wykorzystywane natomiast sporadycznie i są to działania niezamierzone. Nie dostrzega się bowiem potrzeby posiadania informacji na potrzeby zarządzania.

## Evidence delivering management accounting

*Jerzy S. Czarnecki*

### Summary

The paper aims to propose a role of management accounting congruent with the concept of evidence-based decision making. The method applied is theorizing – building and presenting a model by describing non-interrelated perspectives, interpreting the meaning of a threefold approach to management accounting and its role – a sensible interpretation. The argument leads through an evidence-based approach in management, pointing to the limitations of evidence due to bounded rationality. People tend to base decisions on intuition, experience or data, none of them evidence-based decision making. The article goes further by explaining how humans accept a construct far from evidence: accepting visible factors as significant; accepting cause-effect relationships, and accepting that the cause-effect relationship works in a short time span; finally, accepting so created hypothesis as the one to be proved. The set of assumptions constitute an unavoidable *à priori* – a set of factors limiting human

perception. Equipped with such limitations, people use management accounting as a tool of unavoidable *à priori*. The article ends with characteristics of a concept of a role of management accounting as a discipline in science, as a partner in business, and as a practical activity.

### Streszczenie

#### **Rachunkowość zarządcza zgodna z koncepcją podejmowania decyzji opartych na dowodach**

Celem artykułu jest prezentacja propozycji roli rachunkowości zarządczej zgodnej z koncepcją podejmowania decyzji opartych na dowodach. Zastosowaną metodą jest teoretyzowanie, w tym przypadku, dokonanie interpretacji nadającej sens. Droga postępowania metodologicznego prowadzi przez przyjęcie trzech niezwiązanych perspektyw (podejście oparte na dowodach, ograniczona racjonalność, rachunkowość zarządcza), interpretacja ich znaczenia oraz budowa i prezentacja trzypoziomowego podejścia do rachunkowości zarządczej. Argumentacja dotyczy postępowania opartego na dowodach, które jest obserwowane z punktu widzenia niedoskonałości, jakie nakłada na nie ograniczona racjonalność decyzji. W rezultacie tego zderzenia, podejmujemy decyzje na podstawie intuicji, doświadczenia lub danych (niekiedy przypadkowych), ale żadne z tych podejść nie jest podejmowaniem decyzji opartym na dowodach. W postępowaniu decyzyjnym i wyjaśniającym, akceptujemy przy tym konstrukcję, która każe traktować czynniki dostępne naszemu tymczasowemu postrzeganiu jako istotne; przyjmować założenie o związku przyczynowo-skutkowym między tymi czynnikami; przyjmować założenie, że relacja taka zachodzi w krótkim czasie; zakładać wreszcie, że tak opracowany zestaw hipotez należy udowodnić. Taki zbiór założeń opisuje nieuniknione *à priori* ludzkiego działania. Artykuł kończy prezentacja koncepcji rachunkowości zarządczej jako (jednocześnie) dyscypliny naukowej, partnera w przedsiębiorstwie i w codziennej działalności praktycznej.

## **Production function in the cost accounting approach and managerial applications**

*Mieczysław Dobija, Marcin Jędrzejczyk*

### Summary

Cost accounting is among other things a quantitative description of the manufacturing processes. Using algebraic notations of variables appearing in cost accounting one can describe production by function of many arguments. Considerations lead to the finding of two important factors, namely labor productivity and variable of management. The last variable is parallel to the concept of total factor productivity (TFP) well known in econometrics research. These two factors serve for cognitive aims and are useful for solving some management problems. One of the significant problems is the determination of an adequate level of compensation in accordance with economic performance. This paper presents an accounting concept of the production function and methods of controlling compensation according to data presented in financial statements. The procedures are applied to real company data.

### Streszczenie

#### **Zastosowanie analitycznej funkcji produkcji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem**

Domenę rachunkowości zarządczej stanowi między innymi kwantytatywny opis procesów wytwórczych. Używając zmiennych charakterystycznych dla procesów produkcyjnych, można dokonać formalnego zapisu funkcji produkcji polegającego na kompozycji czynników w procesach wytwórczych. Podejście zaprezentowane w artykule prowadzi do dwóch istotnych zmiennych: produktywności pracy oraz zmiennej zarządzania. Zmienna zarządzania jest paralełą koncepcji całkowitej produktywności czynników produkcji (*Total Factor Productivity* – TFP), znanej w ekonometrii. Produktywność pracy oraz zmienna zarządzania mogą służyć do rozwiązywania niektórych problemów związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem. Jednym z najważniejszych problemów poruszanych w treści artykułu jest kształtowanie rozmiaru wynagrodzeń premiowych w zależności od sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Przedstawiono przede wszystkim addytywną postać funkcji produkcji opartej na zmiennych

dostępnych w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa i jej rolę w controllingu wynagrodzeń w kontekście sprawozdawczości finansowej podmiotu gospodarczego. Wyprowadzone procedury zostały zweryfikowane na przykładzie danych firmy produkcyjnej z branży spożywczej.

## **Risk-based management control in the public sector in Poland**

*Karol Marek Klimczak, Anna Pikos*

### **Summary**

This paper presents the New Public Management reforms in Poland, where a small group of enthusiasts at the Ministry of Finance is attempting to enforce dramatic changes in control systems across the public sector. The changes are both technical and cultural. The new system is called „management control” as opposed to „internal financial control”. The development of controls rests on risk assessment, a model adopted from the British HM Treasury *Orange Book*. The main sponsors of the new systems are internal auditors, a new professional group that has been developing since 2001, originally in opposition to traditional control structures. The actor-network theory literature in management control systems suggests that the adoption of this innovation is contingent upon the sponsors’ ability to stimulate the translation process and to recruit allies who would support it. We document the developments of the reform to date and contribute two empirical studies: a survey of first reactions to the new system and a risk perception study. Both studies show that neither problematisation nor interestment can be taken for granted. However, the new system has been embedded in national public finance law, which means that at least formally, it will persist. We discuss the potential for future research in the context presented.

### **Streszczenie**

#### **Kontrola zarządcza oparta na analizie ryzyka w polskim sektorze publicznym**

W artykule przedstawiono element reform z zakresu *New Public Management* w Polsce, gdzie gruntowne zmiany w systemach kontroli w sektorze publicznym są wprowadzane za sprawą grupy zwolenników innowacji w Ministerstwie Finansów. Zmiany dotyczą zarówno aspektów technicznych, jak i kulturowych. Nowy system jest oparty na wzorcach brytyjskich, przede wszystkim na podręczniku brytyjskiego skarbu nazywanym *Pomarańczową Księgą*. Głównymi sponsorami nowego systemu w Polsce są audytorzy wewnętrzni, tworzący nową grupę zawodową od 2001 r., która zastępuje wcześniej istniejące struktury kontroli. Dorobek badań z zakresu teorii aktorów-sieci wskazuje, że przyjęcie innowacji jest uzależnione od uruchomienia przez sponsorów procesu translacji oraz zdobycia sojuszników, którzy będą wspierać translację. W artykule przedstawiono rozwój reform oraz wyniki dwóch badań empirycznych pokazujących początkowe reakcje na nowy system kontroli oraz ocenę percepcji ryzyka wśród pracowników sektora publicznego. Wyniki badania wskazują, że zarówno problematyzacja, jak i zainteresowanie reformami były ograniczone. Jednak nowy system został wpisany w przepisy prawa o finansach publicznych, co utrudnia jego zaniechanie i zwiększa szansę na kontynuację reform, choćby w sensie formalnym. W zakończeniu przedstawiono nowe możliwości badań w zakresie kontroli zarządczej.

## **Interparadigmatic dialogue in management accounting**

*Marek Masztalerz*

### **Summary**

Management accounting as a social science is characterized by different paradigms. There is currently a considerable debate over competing theories and paradigms of management accounting, with ontological, epistemological and methodological issues at the heart of this debate. This paper is a brief metatheoretical study of management accounting thought and its purpose is to present management

accounting as a multi-paradigm discipline of social science. It is mainly a literature review and timely paper that aims to compare and synthesize briefly various approaches to identify and define management accounting paradigms, especially the so-called alternatives: interpretive paradigm and critical paradigm. The paper considers also the possibility of an interparadigmatic dialogue.

### **Streszczenie**

#### **Dialog międzyparadygmatyczny w rachunkowości zarządczej**

Rachunkowość zarządczą jako naukę społeczną cechuje mnogość paradygmatów. Obecnie toczy się gorąca debata nad konkurującymi ze sobą teoriami i paradygmatami, zogniskowana na kwestiach ontologicznych, epistemologicznych i metodologicznych. Niniejszy artykuł jest krótkim studium metateoretycznym nauki rachunkowości zarządczej, a jego celem jest przedstawienie rachunkowości zarządczej jako wieloparadygmatycznej dyscypliny nauk społecznych. Jest to w głównej mierze artykuł przeglądowy podsumowujący i porównujący w sposób syntetyczny różne podejścia do identyfikacji i definiowania paradygmatów rachunkowości zarządczej, w szczególności tzw. paradygmatów alternatywnych: interpretatywnego i krytycznego. W artykule podjęto również kwestię możliwości dialogu międzyparadygmatycznego.

## **Management accounting in networks – mapping the research streams**

*Jan Michalak*

### **Summary**

Management accounting used in network relations is a new challenge for accounting researchers (Hopwood, 1996; Sobańska, 2008). This paper provides a summary graphic representation (maps) of theory-consistent evidence regarding the causes and effects of management accounting in networks using mapping technique proposed by Luft and Shields (2003). There were three main subareas of management accounting in networks identified by the author corresponding to three main types of relationships in networks: joint venture / strategic alliances networks, customer accounting, and supply chain / buyer-seller networks. The main aim of the paper is to analyze the linkages between research conducted so far in management accounting in networks and to develop a more complete and valid map of the causes and effects of management accounting variables in the area of management accounting in networks. The study analyzes forty seven research papers published between 1994 and 2012 on management accounting in networks, published mainly in two leading accounting journals: „Accounting, Organizations and Society” and „Management Accounting Research”.

### **Streszczenie**

#### **Rachunkowość zarządcza w sieciach – tworzenie map powiązań w nurtach badawczych**

Rachunkowość zarządcza w relacjach sieciowych stanowi nowe wyzwanie dla badaczy rachunkowości (Hopwood, 1996; Sobańska, 2008). W artykule została przeprowadzona analiza opracowanego przez autora graficznego odwzorowania relacji pomiędzy zjawiskami (zmiennymi) będącymi przedmiotem rozważań w dotychczasowych badaniach nad rachunkowością zarządczą w sieciach. W pracy wykorzystano technikę prezentacji graficznej wyników badań zaproponowaną przez J. Luft i D. Shields (2003). W publikacji zostały wyodrębnione trzy typy relacji w sieciach (obszary badań) w rachunkowości zarządczej w sieciach: *joint ventures* i aliance strategiczne, sieci społeczne, relacje z klientami, relacje z dostawcami i łańcuchy dostawców. Głównym celem artykułu jest analiza powiązań między dotychczas przeprowadzonymi badaniami w rachunkowości zarządczej w sieciach, próba zwizualizowania związków pomiędzy zmiennymi zastosowanymi w badaniach w obszarze rachunkowości zarządczej w sieciach. W badaniu przeanalizowano 47 prac naukowych opublikowanych w latach 1994–2012 głównie w dwóch wiodących czasopismach z zakresu rachunkowości zarządczej: „Accounting, Organizations and Society” and „Management Accounting Research”.

## **Cost-based pricing of healthcare services. Relevance of a resource-based costing system**

*Gertruda Krystyna Świdarska, Monika Raulinajtys-Grzybek*

### **Summary**

The authors propose a costing model for cost-based pricing of healthcare services. The current European Commission project shows that in most European countries the prices of healthcare services are cost based, which involves the need for the application of a costing system to generate cost information for pricing purposes. In the survey conducted in Poland we examined the basic criteria that should be met by the costing system. According to the respondents, the system should use a coherent methodology based on the causality principle and earmark for promotion the most effective providers. We have come to the conclusion that the resource-based costing system, which is a modification of activity-based costing, best fulfils these criteria. We present a theoretical structure of resource-based model for the healthcare provider.

### **Streszczenie**

#### **Ustalanie cen na podstawie kosztów w jednostkach opieki zdrowotnej. Przydatność zasobowego rachunku kosztów**

Autorzy proponują model rachunku kosztów na potrzeby wyceny świadczeń opieki zdrowotnej. Projekt finansowany przez Komisję Europejską wskazuje, że w większości krajów europejskich ceny usług zdrowotnych są oparte na kosztach, co wiąże się z koniecznością stosowania systemu rachunku kosztów do tworzenia informacji o kosztach do celów wyceny. W ankiecie przeprowadzonej w Polsce zbadano podstawowe kryteria, które powinny być spełnione przez system rachunku kosztów. Według respondentów, system ten powinien zostać stworzony przy wykorzystaniu spójnej metodyki oraz z uwzględnieniem zasady przyczynowości i promować najbardziej efektywnie działających świadczeniodawców. Autorzy dochodzą do wniosku, że modelem najlepiej spełniającym te kryteria jest zasobowy rachunek kosztów będący modyfikacją rachunku kosztów działań. W artykule zaproponowano teoretyczną konstrukcję zasobowego rachunku kosztów dostosowanego do specyfiki opieki zdrowotnej.

## **Implementing lean accounting principles to design and improve accounting processes – a case study from a Shared Service Centre**

*Ewelina Zarzycka, Marcin Michalak*

### **Summary**

Developments which changed the economic environment, and the measures firms adopted to deal with them, have contributed since the late 1980s to the dynamic development and wide use of the Lean Management concept (LM). The LM concept is increasingly used not only in particular fields of activity, but also in appropriate areas of the value chain (primary as well as support processes). A review of the literature and cases studies shows practical benefits that a company may derive from making its primary functions lean. Theoretical assumptions and the empirical data also indicate that in order to produce positive and sustainable effects, the lean concept must be used consistently and systematically over a long period across the company's management system, rather than applied to the primary processes alone. The authors of this article decided to analyse how lean management tools and methods can be employed to redesign and improve accounting processes and to identify the benefits that customers and companies can have by using lean accounting processes. Therefore, the article indirectly aims to fill the research gap in this area. The article is based on a case study involving a shared-service centre (accounting services) run by an international concern, X.

## Streszczenie

### Zastosowanie koncepcji *lean management* w projektowaniu i doskonaleniu procesów rachunkowości – przypadek Centrum Usług Wspólnych

W wyniku zachodzących zmian w otoczeniu oraz dokonywanych przez przedsiębiorstwa działań dostosowawczych od końca lat 80. ubiegłego wieku obserwuje się dynamiczny rozwój oraz wzrost zakresu wykorzystania koncepcji szczupłego zarządzania (*lean management* – LM). Rozszerzenie zakresu stosowania tej koncepcji odnosi się zarówno do rodzajów działalności, jak i obszarów jej zastosowania w ramach łańcucha wartości (od procesów podstawowych do procesów wspomagających). Analiza literatury i opisów przypadków praktycznych wskazuje na istotne korzyści, jakie powoduje wdrożenie koncepcji *lean* w obszarze funkcji podstawowych w przedsiębiorstwie. Jednakże dane empiryczne wskazują, że pozytywne i długotrwałe efekty tej koncepcji ujawniają się dopiero w wyniku konsekwentnego i systematycznego jej stosowania w długim okresie, a także jej implementacji we wszystkich obszarach systemu zarządzania przedsiębiorstwem, nie tylko w procesach podstawowych. Celem tego artykułu jest analiza możliwości implementacji narzędzi i metod *lean management* w projektowaniu i doskonaleniu procesów rachunkowości oraz identyfikacja korzyści wynikających z zastosowania tej koncepcji w rachunkowości z perspektywy klienta i przedsiębiorstwa. Tym samym pośrednim celem tego artykułu jest przyczynienie się do zredukowania istniejącej luki badawczej w przedmiotowym obszarze. Autorzy artykułu jako metodę badawczą wykorzystali studium przypadku, przeprowadzone na przykładzie Centrum Usług Wspólnych (księgowych) należącego do międzynarodowego koncernu X.