

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

268

Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Wiktor Gabrusewicz

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Joanna Świrska-Korlub

Łamanie: Comp-rajt

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-255-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
-------------	---

Część 1. GROMADZENIE I PRZETWARZANIE INFORMACJI ZARZĄDCZEJ

Krzysztof Piotr Jasiński: Fazy procesu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem	11
Kamila Trzecińska: Przydatność informacyjna rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	21

Część 2. POMIAR, OCENA I RAPORTOWANIE DOKONAŃ

Agnieszka Burcyc: Ustawa Sarbanesa-Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek	43
Krzysztof Piotr Jasiński: Sprawozdawczość zarządcza w przedsiębiorstwie jako instrument podejmowania decyzji menedżerskich	54
Wojciech Dawid Krzeszowski: Forma wynagrodzenia udziałowca a obciążenia fiskalne z tego tytułu	64
Bartłomiej Nita: Pomiar i zarządcze raportowanie procesów logistycznych	75
Anna Glińska: Istota wspomagania operacyjnego i pomiar ryzyka straty operacyjnej w zakładach pracy chronionej	88
Małgorzata Wasilewska: Kapitał intelektualny w prospektach emisyjnych polskich spółek akcyjnych	104

Część 3. WYBRANE INSTRUMENTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Anna Balicka: Matryca miar jako narzędzie wykorzystywane w procesie porównywania przedsiębiorstw w branży motoryzacyjnej	117
Marcin Klinowski: Planowanie sieciowe w zarządzaniu kosztami i czasem projektu	131
Kamila Trzecińska: Zarządzanie kosztami według koncepcji <i>kaizen costing</i>	141

Część 4. RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W SEKTORZE PUBLICZNYM

Michał Dyk: Podstawy gospodarki finansowej gmin	155
Magdalena Koźmik: Wykorzystanie rachunku kosztów działań w sektorze publicznym	168
Magdalena Talarska: Budżet działalności oddziału szpitalnego na przykładzie oddziału anestezjologii i intensywnej terapii medycznej	178

Summaries

Part 1. GATHERING AND PROCESSING MANAGEMENT INFORMATION

Krzysztof Piotr Jasiński: Phases of information process in company management	20
Kamila Trzcińska: Information usefulness of management accounting in corporate management	40

Part 2. PERFORMANCE MEASUREMENT, ASSESSMENT AND REPORTING

Agnieszka Burczyk: Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its implications for the activities of auditors and management boards	53
Krzysztof Piotr Jasiński: Management reporting in a company as an instrument of managerial decision making	63
Wojciech Dawid Krzeszowski: A form of the shareholder's remuneration and resultant fiscal burden	74
Bartłomiej Nita: Performance measurement and managerial reporting in the area of logistics	87
Anna Glińska: The essence of operational support and measurement of operational risk losses in sheltered workshops	103
Małgorzata Wasilewska: Intellectual capital in the prospectuses of Polish joint-stock companies	113

Part 3. CHOSEN TOOLS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Anna Balicka: Measurement matrix as a tool used in the process a comparison of companies in the automotive industry	130
Marcin Klinowski: Network planning in the cost and time project management	140
Kamila Trzcińska: The concept of Kaizen costing in cost management	152

Part 4. MANAGEMENT ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR

Michał Dyk: Basics of municipality's financial management	167
Magdalena Koźmik: The use of Activity Based Costing in public sector	177
Magdalena Talarska: Budget of hospital ward activity on the example of anesthesiology and intensive medical therapy wards	188

Kamila Trzcńska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI WEDŁUG KONCEPCJI *KAIZEN COSTING*

Streszczenie: Nieustanny rozwój przedsiębiorstw jest wynikiem ciągłego doskonalenia. W niniejszym opracowaniu przedstawiono genezę, istotę, wady i zalety oraz etapy i zastosowanie *kaizen costing* jako możliwej drogi poprawy efektywności procesów produkcyjnych. Prowadzone rozważania poparto przykładem liczbowym, który wyjaśnia zastosowanie omawianej techniki w praktyce. Zwrócono również uwagę na socjologiczno-społeczny charakter filozofii *kaizen*.

Słowa kluczowe: zarządzanie, koszty, filozofia *kaizen*, *kaizen costing*, ciągłe doskonalenie.

1. Wstęp

Filozofia *kaizen* w obszarze rachunkowości zarządczej wyraża się w postaci rachunku kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*). Jest narzędziem strategicznego podejścia do nieustannego obniżenia kosztów. Jego istotę stanowi ciągle poszukiwanie i wprowadzanie usprawnień skutkujących obniżeniem kosztów oraz poprawą wydajności pracy, a także zwiększających jakość produktów, co przyczynia się do wzrostu konkurencyjności na rynku. *Kaizen costing* charakteryzuje się założeniem, że pracownik sam najlepiej wie, jak może udoskonalić procesy i działania, za które odpowiada.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie możliwości wykorzystania koncepcji *kaizen costing* do ustawicznego doskonalenia procesów zachodzących wewnątrz przedsiębiorstwa. Aby osiągnąć tak wyznaczony cel, zaprezentowano rozważania nad istotą rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, jego zaletami i ograniczeniami, etapami oraz środowiskiem, jakie musi być zapewnione do jego sprawnego funkcjonowania, a następnie w drodze wnioskowania logicznego uzasadniono potrzebę przeniesienia wielu zadań rachunkowości zarządczej ze specjalistów rachunkowości zarządczej na pracowników operacyjnych. Teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że stosowanie systemu *kaizen costing* w przedsiębior-

stwie umacnia proces zarządzania kosztami poprzez faktyczne zaangażowanie menedżerów i pracowników operacyjnych w proces gromadzenia informacji oraz w doskonalenie procesu wytwórczego.

2. Geneza *kaizen costing*

Kaizen (z japońskiego *kai* – zmiana, *zen* – dobry) to „dobra zmiana”, „zmierający do lepszego”, czyli proces ciągłego doskonalenia. *Kaizen* to „filozofia bazująca na ciągłym doskonaleniu i usprawnianiu, czyli podnoszeniu jakości we wszystkich obszarach organizacji” [Niedziółka, Piasek 2009, s. 80]. Koncepcja ta została zapoczątkowana w Stanach Zjednoczonych w latach 40. XX wieku, gdzie nadano jej nazwę *continuous improvement*. Jednakże po II wojnie światowej została przeniesiona na grunt japoński, a tam stała się częścią kultury. *Kaizen* jest również praktyką ciągłego doskonalenia życia osobistego, zawodowego i społecznego [Jaruga i in. 2010, s. 648]. Koncepcja *kaizen costing* zrewolucjonizowała japońską gospodarkę.

Od 1986 r., kiedy to Masaaki Imai opublikował książkę *Kaizen – The Key to Japanese Competitive Success*¹, filozofia ta zdobywa popularność w wielu krajach. W tym samym roku został również przez autora założony Instytut Kaizen, który jest obecnie organizacją międzynarodową, mającą oddziały w ponad 40 krajach, również w Polsce [Góralczyk 2005]. Implementuje on w sferze zarządzania takie zasady *kaizen*, jak [Jaruga i in. 2010, s. 648]:

- orientacja na procesy i rezultaty,
- stosowanie myślenia systemowego,
- poszukiwanie przede wszystkim przyczyn strat i marnotrawstwa, a nie winnych tych stanów.

3. Istota *kaizen costing*

Kaizen costing (jap. *Genka Kaizen*) oznacza „rachunek redukcji kosztów, rozumiany jako system pomiaru efektów realizacji koncepcji ustawicznego doskonalenia na etapie produkcji wyrobu gotowego lub półfabrykatu, albo świadczenia usługi” [Jaruga i in. 2010, s. 649]. *Kaizen costing* „jest systemem ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy [Poetschke]. To system ciągły i nieprzerwanie realizowany w małych krokach, o charakterze nieustannym i długoterminowym. Do sukcesu *kaizen costing* przyczyniają się wszystkie osoby przynależące do firmy poprzez systematyczną pracę grupową. Dewizą *kaizen costing* jest utrzymanie i ulepszenie. Wykorzystuje się tu konwencjonalne *know-how* i aktualny stan techniki, nie inno-

¹ Wyd. polskie: *Kaizen: klucz do konkurencyjnego sukcesu Japonii*, MT Biznes, Warszawa 2007.

wacje, które byłyby inwestycją. W praktyce – poprzez niskie nakłady finansowe – to personel, a nie technika, jest motorem sukcesu, zorientowanym na osiągnięcie lepszych wyników w produkcji.

Koncepcja *kaizen* ma na celu dążenie do efektywności procesów produkcyjnych lub procesów dostarczania usług. Istotą *kaizen costing* jest [Niedziółka, Piasek 2009, s. 81]:

- rygorystyczny nacisk na redukcję kosztów,
- nieustanne doskonalenie procesu wytwarzania,
- ciągle podnoszenie efektywności operacyjnej,
- dążenie do osiągnięcia zakładanego poziomu redukcji kosztów,
- analiza odchyłeń przy porównaniu docelowych i realizowanych wielkości redukcji kosztów,
- konsultowanie i ustalanie docelowych poziomów redukcji kosztów z pracownikami produkcyjnymi.

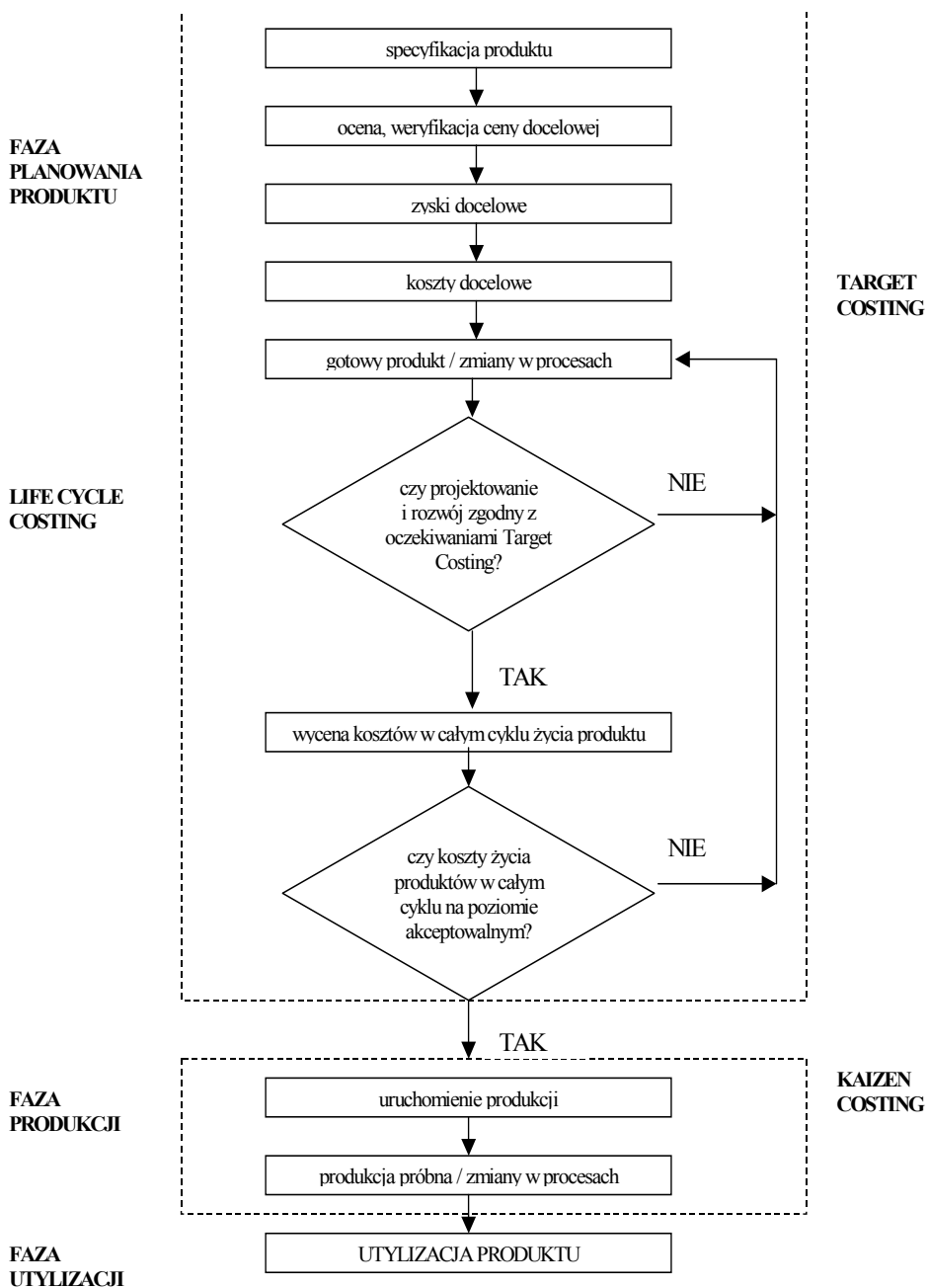
W związku w powyższym zarządzanie kosztami w koncepcji *kaizen costing* obejmuje [Imai 2006]:

- planowanie kosztów w celu maksymalizowania marży pomiędzy kosztami a przychodami,
- redukcję kosztów ogólnych w miejscu pracy,
- planowanie inwestycji przez najwyższe kierownictwo firmy.

Systemowe ograniczenie kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa, uwzględniające cały łańcuch tworzenia wartości dodanej, obejmuje koncepcje obniżania kosztów w aspekcie zarządzania kosztami wytworzenia produktów *target costing* i *kaizen costing*. Te strategiczne narzędzia, podejmujące nieustanne obniżanie kosztów, łącznie odnoszą się do wszystkich faz produktu.

Target costing, czyli rachunek kosztów docelowych, koncentruje się na „ustaleniu kosztów na etapie projektowania i rozwoju produktu dla późniejszego monitorowania i pomiaru kosztów w fazie wytwarzania produktu dla zapewnienia odpowiedniej, oczekiwanej rentowności produktu z uwzględnieniem całego cyklu życia (*Life Cycle Analysis*). Natomiast *kaizen costing* ukierunkowany jest na „ciągłe szukanie i wprowadzanie usprawnień do całego łańcucha tworzenia wartości dostawca-organizacja-klient dla poprawy i udoskonalenia produktywności pracy w aspekcie kosztowym” [Dudziak i in. 2012]. Model łączący zastosowanie *kaizen costing* i *target costing* prezentuje rys. 1.

Łączne zastosowanie obu metod zarządzania kosztami inicjuje zwiększenie świadomości wszystkich pracowników firmy w odniesieniu do miejsca i roli kosztów w przedsiębiorstwie. Zarządzanie kosztami przy zastosowaniu *target costing* i *kaizen costing* ogranicza koszty przedsiębiorstwa. Zaletą łącznego stosowania obu metod jest, w aspekcie przyszłościowym, ukierunkowanie działań controllingowych na strukturę i rozwój kosztów, a także wzrost świadomości całego personelu przedsiębiorstwa w odniesieniu do miejsca i roli kosztów w przedsiębiorstwie.



Rys. 1. Model łącznego funkcjonowania *target costing* i *kaizen costing*

Źródło: [Kaizen Costing..., 2001, s. 3].

Doskonalenie procesów wytwórczych przy koncepcji *kaizen* jest mało kosztowne i oparte na ciągłym doskonaleniu procesów, co za tym idzie – ciągłej redukcji kosztów przy zaangażowaniu całego personelu. Koncepcja ta obarczona jest niskim ryzykiem niepowodzenia. Występują jedynie trudności w ocenie efektywności działań usprawniających i nie widać efektów w krótkim czasie. *Kaizen costing* jest podstawowym narzędziem w zakresie wdrażania usprawnień. Wspomaga systematyczne podejmowanie w przedsiębiorstwie działań mających na celu redukcję ponoszonych kosztów do ustalonego wcześniej poziomu (kosztu docelowego) oraz ocenę postępów w redukcji kosztów.

3. *Kaizen costing* a rachunkowość zarządcza

Rachunkowość zarządcza współdziała w realizacji zarówno koncepcji *target costing*, w pierwszej fazie cyklu życia produktu, jak i w realizacji koncepcji *kaizen costing* dotyczącej etapu produkcji. W pierwszym etapie (przy *target costing*) pracownicy rachunkowości zarządczej określają planowaną cenę sprzedaży i jej wielkość oraz planują i sporządzają budżety. Na etapie produkcyjnym specjaliści z dziedziny rachunkowości zarządczej zajmują się „porównywaniem kosztów faktycznych z kosztem docelowym wyrobu i jego komponentów, ustaleniem odchyleń oraz kierowaniem uwagi managerów na możliwe obszary obniżki kosztów” [Jaruga i in. 2010, s. 653]. W fazie produkcji, gdzie stosuje się *kaizen costing*, wymagającej technicznych ekspertyz, niewiele metod rachunkowości zarządczej znajduje zastosowanie. Istotne znaczenie ma tu funkcja informacyjna (sprawozdawcza) rachunkowości zarządczej, polegająca na tym, że oddolnie w hierarchii pracownicy całego przedsiębiorstwa przekazują informacje do działu rachunkowości, gdzie po pewnym opracowaniu specjaliści w zakresie rachunkowości zarządczej przedstawiają właścicielom przedsiębiorstwa stosowne informacje w formie odpowiednich sprawozdań finansowych i raportów wewnętrznych.

W ten sposób redukuje się zakres obowiązków specjalistów rachunkowości zarządczej, obciążając jednocześnie zredukowanymi zadaniami pracowników produkcyjnych. Działanie takie umacnia proces zarządzania kosztami poprzez faktyczne zaangażowanie menedżerów i pracowników operacyjnych w proces gromadzenia informacji. W tej filozofii typowy specjalista rachunkowości zarządczej często ograniczy się do ustalania odchyleń oraz rejestracji danych planowanych i faktycznych, a pracownicy produkcyjni sami już przeanalizują przyczyny i podejmą działania usprawniające i korygujące. Wymaga to jednak od pracowników liniowych i kierowników dużej świadomości istotności prawidłowej ewidencji danych. To idealne rozszerzenie funkcjonowania rachunkowości zarządczej, jej zakresu i zadań, na podmioty operacyjne [Jaruga i in. 2010, s. 653].

Nieustanny rozwój przedsiębiorstw jest wynikiem ciągłego doskonalenia. Na wzrost efektywności wpływa wprowadzenie nawet najdrobniejszego usprawnienia na każdym szczeblu zarządzania w przedsiębiorstwie.

4. *Kaizen costing* w praktyce

Celem koncepcji *kaizen* jest dążenie do efektywności procesów produkcyjnych lub procesów dostarczania usług. Na przykład w 1991 r. pracownicy Toyota Motor Corporation zgłosili 2 mln usprawnień (35 na 1 zatrudnionego), z czego 97% zostało wdrożonych. Praktyka ta zdecydowanie wykracza poza Japonię. W fabryce Volkswagen Motor Polska w Polkowicach prowadzi się program pomysłów racjonalizatorskich. Pracownicy zachęceni są do przedstawiania swoich propozycji możliwych do przeprowadzenia w zakładzie zmian. Drobne pomysły nagradzane są kwotą do 200 zł, natomiast za propozycje niosące duże oszczędności dla przedsiębiorstwa można uzyskać 10% osiągniętych oszczędności, są też nagrody za wykrywanie błędów – pracownicy, którzy wychwycą błędy mogące mieć negatywny wpływ na jakość produktów, otrzymują nagrodę wartości 300 zł. W roku 2007 pracownicy VW MP zgłosili w sumie 2325 wniosków racjonalizatorskich, z czego ponad 80% zyskało akceptację i zostało wdrożonych². „Nasz ciągły proces doskonalenia opiera się na celowym zastosowaniu metod oraz efektywnej wymianie wiedzy i porównaniach z najlepszymi (benchmarking). Nie spoczywamy na laurach, lecz konsekwentnie generujemy nowe pomysły i koncepcje. Drożny system komunikacji wewnętrznej: miesięczny biuletyn CYLINDER, spotkania poranne, spotkania fachowe, spotkania na produkcji, tablice informacyjne, kwartalne spotkania wszystkich pracowników z prezesem, intranet, tablice informacyjne itp. Przeszklone biura umożliwiają komunikację oraz zwiększają poczucie jedności całej załogi. Zapewnienie łatwego dostępu do bezpośrednich przełożonych – idea *szef na wyciągnięcie ręki* realizowana jest w ten sposób, że podwładni z przełożonym pracują we wspólnym biurze (Polityka Jakości VW MP)” [www.vwmp.com.pl].

Zastosowanie *kaizen costing* w praktyce można uogólnić za pomocą przykładu, który pokazuje dążenie do poprawy efektywności procesów produkcyjnych.

Założmy, że przedsiębiorstwo Alfa może produkować i sprzedawać 5 produktów: A, B, C, D, E. Ma jednak liczbę maszynogodzin ograniczoną do 7500 i dlatego przy wyborze produkcji kieruje się priorytetami produktów. Priorytety oraz oszacowany miesięczny popyt ustalony na podstawie stosownych analiz prognoz zawiera tab. 1. Koszty stałe stanowią 45 000 jednostek pieniężnych.

Tabela 1. Założenia produkcyjne funkcjonujące w przedsiębiorstwie Alfa

Wyrób	Prognozowany popyt (w jednostkach)	Liczba maszynogodzin na produkcję 1 jedn.	Czas produkcji	Marża	Priorytet
A	100	4,5	450	36	III
B	240	2,6	624	21	IV
C	580	7,3	4234	58,5	II
D	60	2,5	150	20	V
E	300	8,4	840	67	I

Źródło: opracowanie własne.

² Folder informacyjny VW Motor Polska [http://www.vwmp.com.pl/...].

Wolumen produkcji ukazano w tab. 2.

Tabela 2. Wolumen produkcji

Wyrób	Wielkość produkcji	Czas produkcji	Czas produkcji skumulowany	Marża	Priorytet
E	300	2520	2520	20 100	I
C	580	4234	6754	33 930	II
A	100	450	7204	3 600	III
B	113	293,8	7497,8	2 373	IV
		Pozostałe godziny	2,2	Razem marża 60 003 jp	

Źródło: opracowanie własne.

- Razem marża: 60 003 jp
- koszty stałe: 45 000 jp
 - Wynik finansowy: 15 003 jp
- W następnym okresie rozliczeniowym (miesiącu) pracownikom udało się usprawnić proces produkcyjny wyrobu cząstkowego, skracając jego czas o 0,1 h, tj. 6 min. Marżę można obliczyć na podstawie danych z tab. 3.

Tabela 3. Marża dla określonego wolumenu produkcji w przedsiębiorstwie Alfa

Wyrób	Ilość produkcji	Jednostkowy czas produkcji	Czas produkcji	Skumulowany czas produkcji	Marża
E	300	8,3	2490	2490	20 100
C	580	7,2	4176	6666	33 930
A	100	4,4	440	7106	3600
B	157	2,5	392,5	7498,5	3297
		Pozostałe godziny	1,5		Razem marża 60 927 jp

Źródło: opracowanie własne.

- Razem marża: 60 927 jp
- koszty stałe: 45 000 jp
 - Wynik finansowy: 15 927 jp
- Zmiana ta jest tożsama z usprawnieniem niewymagającym nakładów finansowych dzięki zaangażowaniu pracowników. Udało się zwiększyć liczbę produkowanych jednostek (o 44 jednostki produktu B) oraz nastąpił wzrost marży o 924 jednostki pieniężne (tj. 1,54%).
- Przykłady usprawnień można by długo przedstawiać. Ważne jest, że prezentowany wzrost marży nastąpił w efekcie jedynie poprawy organizacji pracy, pewnych usprawnień. Ograniczono marnotrawstwo czasu produkcyjnego oraz podniesiono efektywność procesu wytwarzania.

4. Zalety i ograniczenia *kaizen costing*

Ingerencja w zachodzące procesy w przedsiębiorstwie ma zarówno mocne, jak i słabe strony. Syntetyczne zestawienie zalet i wad filozofii *kaizen* przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Zalety i wady filozofii *kaizen*

Zalety	Wady
<ul style="list-style-type: none"> • Stopniowe wprowadzenie zmian sprzyja lepszej ich akceptacji przez pracowników – w przeciwieństwie do zmian znacznych te stopniowe minimalizują ryzyko niestabilności – oswojenie personelu ze zmianami. • Łatwiejsze osiągnięcie stabilnej pozycji konkurencyjnej poprzez uzyskiwanie coraz lepszych rezultatów. Wzrost doświadczenia w stosowaniu <i>kaizen</i> i ciągłe doskonalenie może nadać produktowi miano „z górnej półki”. • Niska i prosta odpowiedzialność – pomysły udoskonalające są konsultowane, odpowiedzialnością nie jest więc obarczony jeden pracownik. • Eliminowanie marnotrawstwa – eliminacja zastojów personelu i wąskich gardeł. • Korzyści następują od razu, ale też stopniowo poprzez lepszy kontakt z pracownikami. • Niskie koszty wprowadzenia i stosowania <i>kaizen</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Długotrwały i powolny proces zmian – nieefektywny dla firm znajdujących się na skraju bankructwa. • Zbytńia drobiazgowość – wymaga to dużego skoordynowania i spostrzegawczości, należy uważać na chaos informacyjny. • Nie zmienia radykalnie istniejącego stanu – drobne zmiany zapewniają stopniową poprawę. • W europejskich firmach brakuje odpowiedniej kultury organizacyjnej.

Źródło: [Dudziak i in. 2012, s. 277-278].

Kaizen costing jak każda metoda zarządzania mimo dopasowania do przedmiotu działalności przedsiębiorstwa oraz celów stawianych w strategii rozwoju przedsiębiorstwa ma mocne i słabe strony. Najważniejsze jednak są dodatkowe korzyści nieosiągalne przy zastosowaniu innych metod. Zbiorcze zestawienie zalet i wad rachunku kosztów ciągłego doskonalenia przedstawia tab. 5.

Kaizen costing nastawione jest na osiągnięcie pożądanego poziomu kosztów poprzez systematyczną ich redukcję, analizę i wdrażanie działań zaradczych. Dzięki wymogowi zaangażowania całego personelu przedsiębiorstwa w usprawnianie i likwidowanie *gemba*³, można skrupulatnie i zgodnie z rzeczywistością ocenić wszystkich uczestników procesu zarządczego, gdyż pracownicy od najniższego szczebla w hierarchii organizacji stanowią źródło informacji zarządczej i angażują się w planowanie rzeczywistości biznesowej przedsiębiorstwa. Dodatkowym atutem *kaizen costing* jest nieustanne udoskonalanie pracy, jej standaryzacja nawet przez benchmarking. Ponieważ nieodłącznym elementem stosowania *kaizen costing* w przedsiębior-

³ *Gemba* z jap. miejsce zdarzenia/pracy wymagające udoskonalenia, w którym np. występuje marnotrawstwo.

stwie jest system motywacyjny, niezbędna staje się regularna ocena pracownicza, umożliwiająca sprawiedliwe wynagradzanie zasług wewnętrznych zasobów przedsiębiorstwa (pracowników) bez konieczności opłacania zewnętrznych specjalistów. Jedyny koszt stanowi system motywacyjny. Jak zatem widać, wdrożenie metody *kaizen costing* nie wymaga wprowadzania kosztownych procesów zarządczych i nie jest obarczone wysokim ryzykiem niepowodzenia, a także zachowuje *know-how* wewnątrz przedsiębiorstwa [Niedziółka, Piasek 2009, s. 83-84].

Tabela 5. Zalety i wady *kaizen costing*

Zalety	Wady
<ul style="list-style-type: none"> – ciągła redukcja kosztów, – zaangażowanie pracowników, – ciągłe doskonalenie procesów, – niskie koszty kolejnych zmian, – małe ryzyko. 	<ul style="list-style-type: none"> – brak widocznych efektów w krótkim okresie, – trudności w ocenie efektywności działań usprawniających.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Niedziółka, Piasek 2009, s. 83].

Przy stosowaniu rachunku kosztów ustawicznego doskonalenia należy uzbroić się w cierpliwość, gdyż efekty są widoczne w długiej perspektywie czasu, co może zniechęcać przedsiębiorstwa odczuwające potrzebę pilnych zmian celem minimalizacji strat. Łatwo jest zauważyć redukcję kosztów, jednakże więcej trudności narzęcza ocena możliwej do absorbowania wielkości czy efektywności udoskonalania procesów [Masztalerz 2006].

6. Etapy i środowisko funkcjonowania *kaizen costing*

Pewne jest, że filozofia *kaizen* i jej metody, jak *kaizen costing*, nie są łatwe do wdrożenia w przedsiębiorstwie. Menedżerowie nie mogą być nastawieni na krótkoterminowe wyniki oraz nie mogą mieć wygórowanych oczekiwań odnośnie do usprawnień, gdyż *kaizen costing* jest systemem długotrwałym, osiągającym sukces poprzez małe kroczki. Należy pamiętać, że nie można wprowadzać jednocześnie zbyt wiele usprawnień.

Procedura *kaizen costing* obejmuje następujące etapy [Niedziółka, Piasek 2009, s. 83-84]:

- **Etap I** – określenie okresowych kwot redukcji kosztów.

Budżetowanie w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia obejmuje [Nowak, Wierzbiński 2010, s. 153-154]:

1) opracowanie lub rewizję istniejącego średnioterminowego planu finansowego przedsiębiorstwa,

2) sporządzenie budżetu operacyjnego dla następnego okresu budżetowego przy założeniu, że efektywność działania pozostanie na takim samym poziomie jak w poprzednim okresie,

- 3) określenie docelowej stopy redukcji kosztów w skali przedsiębiorstwa,
 - 4) podział ogólnego celu redukcji kosztów na poszczególne wydziały wraz z planowaniem działań usprawniających procesy występujące w przedsiębiorstwie,
 - 5) ostateczne opracowanie budżetu na następny okres budżetowy.
- **Etap II** – analiza odchyleń na poziomie docelowych zysków i kosztów.
 - **Etap III** – w przypadku wystąpienia odchyleń – ustalenie przyczyn, miejsc powstawiania i osób odpowiedzialnych za niepowodzenia realizacji redukcji kosztów.

Sukcesywne stosowanie działań etapu I pozwala osiągnąć docelową cenę i koszty w ramach *target costing*. Precyzyjne określenie kwot redukcji kosztów według *kaizen costing* oraz rzeczowych kwot zmniejszenia kosztów w danym okresie umożliwia ustalenie odchyleń na poziomie docelowych zysków i kosztów. W przypadku nieosiągnięcia założeń *kaizen costing* dokonuje się analizy z punktu widzenia przyczyn niepowodzenia osiągnięcia planu redukcyjnego, ustala miejsca oraz osoby za nie odpowiedzialne.

Do najczęściej popełnianych błędów przy wdrażaniu filozofii *kaizen* oraz napotykanym problemom można zaliczyć:

- nastawienie menedżerów na krótkookresowe wyniki,
- wygórowane oczekiwania dotyczące charakteru usprawnień,
- różnice kulturowe,
- masowe jednoczesne wdrażanie propozycji usprawnień,
- brak wiary personelu w otwarty dialog pracownik–kierownik,
- brak wiary personelu operacyjnego we własne pomysły usprawniające,
- brak poczucia potrzeby usprawniania i dążenia do rozwoju przedsiębiorstwa,
- brak zaangażowania w życie przedsiębiorstwa bez zagwarantowania dodatkowych korzyści ekonomicznych dla pomysłodawców,
- wdrażanie koncepcji przy nieuporządkowanej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Niwelacja tych utrudnień i problemów może nie przychodzić z łatwością. Warto jednakże się postarać i zapewnić odpowiednie środowisko dla wdrożenia i funkcjonowania *kaizen costing*, gdyż stosowanie tego systemu przysparza wielu korzyści, takich jak [Imai 2006, s. 39; Jaruga i in. 2010, s. 653]:

- skrócenie cykli produkcyjnych,
- redukcja czasu montażu,
- zmniejszenie wykorzystania powierzchni magazynowej,
- zwiększenie produktywności,
- redukcja odpadów,
- redukcja czasu opracowywania nowych projektów,
- redukcja wydatków kapitałowych,
- redukcja reklamacji.

To jedynie przykłady korzyści występujących przy stosowaniu techniki *kaizen*. Z pewnością wpływ na poprawę płynności finansowej będzie miała redukcja zapasów.

Nieodłącznym elementem stosowania *kaizen costing* w przedsiębiorstwie jest system motywacyjny. Pracownicy bez stosownych bodźców i motywacji nie wykonują należycie swojej pracy, zwłaszcza przy obciążeniu zadaniami rachunkowości zarządczej, dotyczącymi efektywności, redukcji kosztów i wartości pracy dla przedsiębiorstwa. Przykładem może być fabryka Opla, gdzie „od robotników wymaga się, by co najmniej trzykrotnie w ciągu jednego miesiąca zgłaszali wnioski racjonalizatorskie dotyczące procesu produkcji i montażu silników samochodowych. Jeśli wnioski zgłoszą, otrzymają dodatki do pensji za to, że przyczynią się do wzrostu wydajności, do zwiększenia siły konkurencyjnego przebicia na rynku. Ale jeśli ich nie zgłoszą, to obcina się im premie oraz dodatki do wynagrodzeń. Zatem zgłaszają. Bodźce spełniają swoje zadanie. Firma stawia dzielnie czoło firmom japońskim. Pobudza spontaniczny, twórczy wkład pracowników niższego szczebla w dzieło całej firmy. Pracownicy potrafią z siebie wykrzesać więcej niż do tej pory⁴. Można w ich zachowaniu widzieć zwyczajstwo decentralizacji, zaufania do jednostki oraz do zespołów na najniższych szczeblach organizacji. [...] Można także widzieć w ich zachowaniu subtelny przymus biurokratycznych molochów, które wyciskają jak cytrynę, jednocześnie stwarzając pozory, że ograniczają się wyłącznie do stworzenia atmosfery sprzyjającej spontanicznym, twórczym wkładom” [Magala 1999].

7. Podsumowanie

Od początków zastosowania koncepcji *kaizen costing* minęło już ponad 60 lat. Jako kultura i filozofia codziennego, systematycznego działania zrewolucjonizowała japońską gospodarkę, a następnie jako dobry wzorzec (benchmarking) rozprzestrzeniła się na pozostałe kontynenty. Jest systemem ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, a jego bezpośrednim skutkiem są obniżka kosztów oraz wytwarzanie produktów i usług o najwyższej jakości. Mimo zdjęcia ze specjalistów rachunkowości zarządczej zadań usprawniania i udoskonalania procesów produkcyjnych i obarczenia nimi pracowników produkcyjnych, to jest to idealne rozszerzenie funkcjonowania rachunkowości zarządczej, jej zakresu i zadań, na podmioty operacyjne. Długotrwały i powolny proces zmian w *kaizen costing*, metodą małych kroczków (drobnych udoskonaleń), prowadzi do ustawicznej poprawy jakości wyrobów i usług przez znaczne zminimalizowanie kosztów działalności.

⁴ Podobne rozważania przedstawił psycholog dr Robert Maurer w swej książce *Filozofia Kaizen*. Wyjaśnił w niej to zjawisko na przykładzie studiów przypadków swoich pacjentów, którzy „w miarę systematycznego codziennego pokonywania coraz ambitniejszych wyzwań po kilku tygodniach, a później miesiącach, dokonując retrospektywnej analizy, sami pacjenci byli zdumieni, jak wiele do tej pory udało im się osiągnąć” [Dudziak i in. 2012, s. 279].

Literatura

- Dudziak A., Piekarski W., Stoma M., *Zarządzanie kosztami według koncepcji kaizen*, artykuł konferencyjny Polskiego Towarzystwa Zarządzania Produkcją, 2012, http://www.ptzp.org.pl/files/konferencje/kzz/artyk_pdf_2012/p026.pdf.
- Góralczyk A., *Kaizen – kolejny krok do przodu*, „CXO Magazyn Kadry Zarządzającej” 2005, nr 1.
- Imai M., *Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania*, MT Biznes we współpracy z KAIZEN Institute Polska, Warszawa 2006.
- Imai M., *Kaizen: klucz do konkurencyjnego sukcesu Japonii*, MT Biznes, Warszawa, 2007
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Kaizen Costing and Value Analysis*, IFS Research & Development AB, 2001, s. 3.
- Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
- Magala S., *Piramidy albo sieci*, „Rzeczpospolita” z 29 grudnia 1999.
- Masztalerz M., *Budżetowanie w systemie Kaizen Costing*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2006, nr 3.
- Niedziółka M., Piasek A., *Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami*, Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej w Siedlcach, Seria: Administracja i Zarządzanie nr 81, Siedlce 2009.
- Nowak E., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, cz. II, http://www.katrach.ue.poznan.pl/uploads/tiny_mce/rif/rach_zarzadcza_cz_2.PDF.

Źródła internetowe

- http://www.vwmp.com.pl/misja_pliki/BROSZURA_CSR.pdf
- <http://www.vwmp.com.pl>

THE CONCEPT OF KAIZEN COSTING IN COST MANAGEMENT

Summary: Unceasing development of enterprises is the result of continuous improvement. This study shows the origins, essence, advantages and disadvantages, the process and the use of Kaizen costing as a possible way to improve efficiency production processes. Conducted considerations are supported by a numerical example that explains the use of the technique in practice. It also draws attention to the sociological and social character of the philosophy of Kaizen.

Keywords: management costs, the philosophy of Kaizen, Kaizen costing, continuous improvement.