

Olga Pewniak-Kaliska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROCES DOSKONALENIA A RACHUNEK KOSZTÓW CIĄGŁEGO DOSKONALENIA

1. Wstęp

Obserwacje przedsiębiorstw doskonałych¹ i wypowiedzi wybitnych menedżerów nasuwają wniosek, że konwencjonalne metody walki konkurencyjnej często nie wystarczają [15]. Idealnym rozwiązaniem w wypadku rywalizacji rynkowej nie jest już instalacja szybszych maszyn, redukcja wydatków, nowe technologie i licencje, nie zawsze skuteczny jest też klasyczny marketing. Cała organizacja musi się zmieniać, by była zdolna sprostać ostrej konkurencji. Ustawiczne doskonalenie działalności i podnoszenie efektywności przedsiębiorstwa stały się słowami-kluczami współczesnego sukcesu gospodarczego. Wojna przedsiębiorstw „ulepszanych” i „efektywnych” to nie tylko wojna o miejsce w rankingu najlepiej zarządzanych przedsiębiorstw, ale również walka o przetrwanie.

Na ogół pierwszą konwencjonalną reakcją na wyzwania konkurencyjne jest redukcja kosztów, zazwyczaj pojmowana schematycznie – jako cięcie wydatków, kojarzone ze zmniejszaniem zatrudnienia. Jednakże przynosi ono pozytywne efekty jedynie krótkoterminowo, nie zapewnia dobrych wyników w przyszłości. Amerykanie stosują wręcz określenie „anoreksja korporacyjna”, ponieważ polityka gwałtownego odchudzania struktur może doprowadzić do pozbycia się komórek, które w przyszłości mogłyby przynieść profity [15].

Jeśli oszczędności zaczynają wpływać na zmianę infrastruktury i skuteczność procesów, organizacja wchodzi w spiralę śmierci. Kaizen pozwala radzić sobie z

¹ Cechy organizacji doskonałych [9, s. 45-50]: gotowość do podejmowania działań, samodzielne radzenia sobie, aktywność blisko klienta (firmy uczą się od ludzi, którym służą), autonomia i przedsiębiorczość, wydajność dzięki ludziom, aktywne zaangażowanie, kierowanie się wartościami, trzymanie się swojej domeny, prosta forma, nieliczna administracja, połączenie swobody i sztywności, jednoczesne scentralizowanie i zdecentralizowanie. Więcej [11, s. 45-60].

sytuacjami nieprzewidywalnymi, zmiennymi dla współczesnego otoczenia. Zdolność radzenia sobie z przypadkowością oznacza konieczność utrzymania pewnego niewielkiego „strategicznego nadmiaru” zasobów. Kto odwiedził japońską fabrykę, ten wie, że usprawnienia nie powstają na zawołanie, warto więc dysponować pewnym nadmiarem „mocy” intelektualnej.

Pierwszorzędnym sposobem na uniknięcie „czarnej dziury” jest stosowanie szeroko pojętej filozofii zarządzania opartej na ciągłym doskonaleniu. Proces doskonalenia pozwala wyeliminować wszystko, co nie podnosi wartości produktu. Jest on zsynchronizowany i prowadzony przez ludzi doskonale przygotowanych, uważnych i zdyscyplinowanych, zaangażowanych w nieustanne poprawianie go. A obniżka kosztów nie jest celem bezpośrednim, lecz ubocznym efektem doskonalenia procesu.

Zarządzanie oparte ma ciągłym doskonaleniu oddziałuje na skrócenie czasu przebiegu procesów, poprawę jakości produktów, ale również na obniżenie ilości zużywanych zasobów. Dzięki temu wdrożenie koncepcji kaizen umożliwia redukcję wysokości ponoszonych zasobów. Przedstawione podejście do zarządzania wiąże się nierozdzielnie z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*).

Problem badawczy podjęty w niniejszym artykule ma wyjaśnić koncepcję doskonalenia i jej przyjazny charakter dla systemu produkcji w przedsiębiorstwie. Publikacja ma zaprezentować również zalety rachunku kosztów ciągłego doskonalenia zintegrowanego z filozofią ciągłej poprawy stosowanej na każdym poziomie organizacji.

2. Istota rachunku kosztów ciągłego doskonalenia

W literaturze można się spotkać z wieloma definicjami rachunku kosztów ciągłego doskonalenia. Syntetyczną definicję proponuje Y. Monden, określając kaizen costing jako systematyczne podejmowanie działań ukierunkowanych na redukcję wysokości ponoszonych kosztów do pożądanego poziomu [5, s. 289] lub, jeszcze zwięźlej, ujmując jako system konsekwentnego i permanentnego dążenia do obniżenia kosztu produktu w każdej fazie procesu produkcji [6, s. 100].

Daihatsu Motor Company określa tenże system jako zespół „działań, które utrzymują bieżący poziom kosztów obecnie wytwarzanych produktów (tu: samochodów), a następnie redukują koszty do pożądanego poziomu na podstawie planu spółki” [7, s. 22].

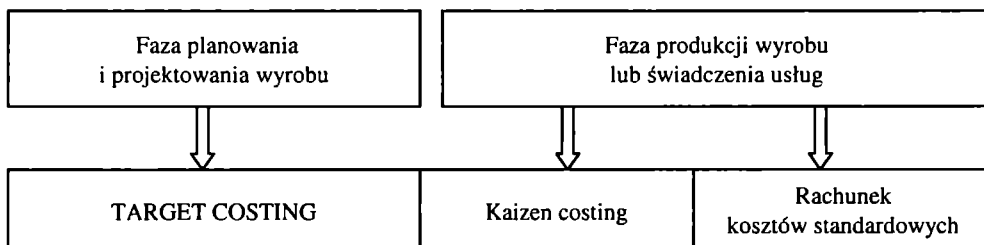
„Kaizen costing jest systemem ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności na poszczególnych stanowiskach pracy” [14, s. 4].

I. Sobańska podobnie objaśnia rachunek kosztów ciągłego doskonalenia jako systematyczne wyszukiwanie i wdrażanie udoskonaleń w technologii i organizacji oraz podnoszenie poziomu wiedzy i kwalifikacji pracowników niezbędnych do osiągnięcia kosztu założonego ustalonego dla wytwarzanego produktu (cel organi-

zacji). Albo inaczej: system kaizen oznacza działanie obniżające koszty produktu w fazie wytwarzania wyrobu i zapewniające osiągnięcie celu (założony zysk w strategii). Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia jest zorientowany na osiąganie zysku w długim okresie i wzrost wartości organizacji [12, s. 392].

Z przytoczonych definicji wynika, iż celem redukcji kosztów jest konsekwentne i permanentne dążenie do obniżania kosztu produktu w każdej fazie procesu produkcji i pozostałych obszarach przedsiębiorstwa, ażeby zlikwidować ewentualną lukę między zyskiem planowanym i zyskiem przewidywanym w aktualnych warunkach. Tak postawiony cel powoduje, że system ten różni się od rachunku kosztów standardowych i rzutuje na efektywność realizacji procesu zarządzania kosztami [12, s. 392].

System „dążenia do perfekcji” bierze udział w redukcji kosztów na każdym poziomie wytwarzania produktu, ale głównie jest on obecny na etapie produkcji. Ma za zadanie określić stopę redukcji kosztów, wprowadzić zmiany w procesie produkcji, tym samym podnosząc jakość produktu. Dodać należy, że rachunek kosztów usprawniania nienagannie funkcjonuje z innymi systemami kosztów, np. z rachunkiem kosztów standardowych czy rachunkiem kosztów docelowych. Relacje między fazami produktu i stosowanymi systemami kosztów przedstawia rys. 1.



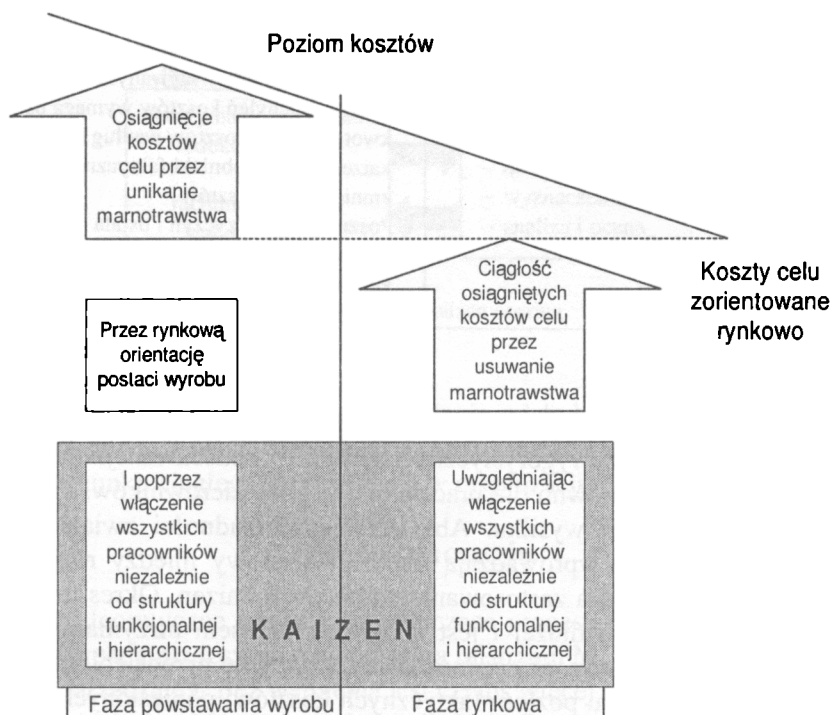
Rys. 1. Obszary zastosowania systemu ciągłego doskonalenia i systemu kosztów docelowych

Źródło: [1, s. 69].

Ważnym zatem krokiem filozofii kaizen jest konsekwentne rozciągnięcie jej na fazę powstawania produktu, aby marnotrawstwo i błędy nie tylko usuwać, ale móc ich unikać [10, s. 280]. Unikanie np. zbędnych kosztów wymaga zastosowania dodatkowo w fazie powstawania produktu koncepcji target costing, czyli rachunku kosztów docelowych, aby ustalić dozwoloną wysokość kosztów i docelową cenę, która będzie honorowana przez klientów. Rysunek 2 obrazuje całościowe spojrzenie na koncepcję kaizen.

Rachunek ciągłego usprawniania stosowany jest w wielu japońskich organizacjach obok systemu rachunku kosztów standardowych (lub poza nim) [8, s. 25]. Jaki jest tego powód? Kaizen costing uważany jest za system niezwykle istotny, pożądany i wartościowy. Koncepcja rachunku kosztów ciągłego doskonalenia

obejmuje szerszy zakres niż standardowy system, który dostarcza informacji o koszcie rzeczywistym *ex post* (a więc po zakończeniu okresu sprawozdawczego), sprawdza, czy realizacja standardów została przeprowadzona, i reaguje na niezgodności ze standardami. Kaizen costing gromadzi informacje o redukcji kosztów na bieżąco, tzn. w czasie rzeczywistym i bezpośrednio odpowiada na nie przez dokonywanie zmian (wprowadzanie ulepszeń) w procesie produkcji. Ponadto rachunek kosztów standardowych jest obowiązkowo stosowany w japońskiej rachunkowości finansowej, przez co wpływ na jego możliwości informacyjne mają zalecenia płynące z obowiązujących regulacji. Restrykcje te uniemożliwiają podjęcie działań w zakresie obniżania kosztów.



Rys. 2. Określenie celu szeroko pojętej filozofii kaizen

Źródło: [13].

Rachunek kosztów standardowych wykorzystywany był i jest do kontroli kosztów i zarządzania przez „wyjątki”, niemniej jednak nie zadowala on już menedżerów korporacji japońskich – głównie z branży samochodowej [2, s. 70]. Podstawowe różnice między tymi systemami przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Rachunek kosztów standardowych a rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

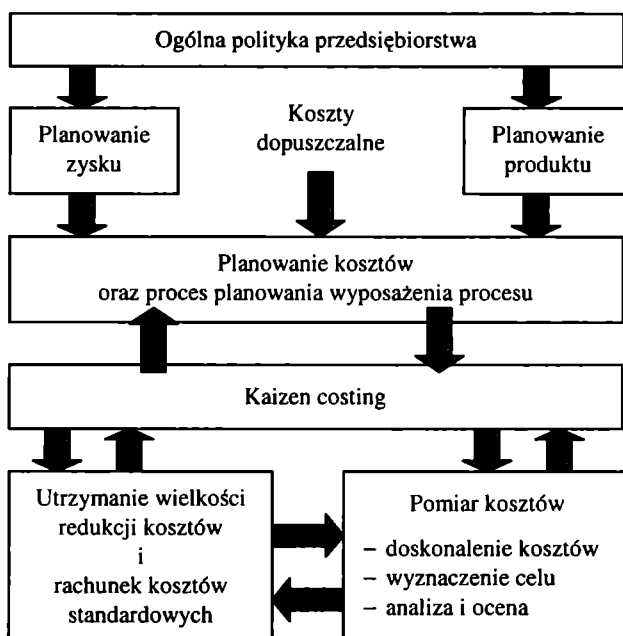
Rachunek kosztów standardowych	Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia
Idee	Idee
1. Jest to koncepcja kontroli kosztów 2. Uwzględnia bieżące warunki produkcyjne przedsiębiorstwa 3. Dąży do osiągnięcia standardów (normatywów) kosztów	1. Jest koncepcją systemu obniżania kosztów 2. Zakłada nieustanne dążenie do usprawnień w procesie produkcji 3. Dąży do osiągnięcia celów obniżki kosztów
Techniki	Techniki
1. Standardy są ustalane co roku lub co pół roku 2. Analiza odchyłeń kosztów prowadzi do porównania kosztów standardowych z kosztami faktycznymi 3. Poszukuje się przyczyn i ustala osoby odpowiedzialne za odchylenia, gdy standardowe koszty nie są dotrzymane	1. Cele obniżki kosztów są ustalane i wdrażane miesięcznie 2. Ciągłe usprawnianie odbywa się w trakcie całego roku w celu osiągnięcia docelowego zysku lub zmniejszenia różnicy między docelowym a przewidywanym zyskiem 3. Analiza odchyłeń kosztów wymaga ustalenia kwoty obniżki kosztów według koncepcji kaizen i kwoty obniżki faktycznego zmniejszenia kosztów 4. Poszukuje się przyczyn i ustala się, kto jest odpowiedzialny, gdy założone kwoty obniżki kosztów według koncepcji kaizen nie są osiągnięte

Źródło: [6, s. 241].

Kierownicy japońscy zdają sobie sprawę z tego, że kaizen costing służy do obniżania kosztów w bardzo rygorystyczny sposób. W konsekwencji może on się okazać zbyt stresujący zarówno dla pracowników, jak i kierowników, oraz wymagać od nich olbrzymiego wysiłku. Aby ograniczyć trudności związane z jego wdrożeniem, organizacje wprowadzają okres przejściowy między rozpoczęciem produkcji nowego wyrobu a zastosowaniem koncepcji kaizen. Okres ten trwa ok. trzech miesięcy lub nieco dłużej i jest nazywany okresem utrzymania poziomu kosztów. Wymaga się wtedy, aby jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa utrzymywały w danym miesiącu poziom faktycznych kosztów, poniesionych w miesiącu poprzednim [6, s. 242; 1, s. 895-896].

Okres utrzymania poziomu kosztów jest brzemienny w skutki także dla pracowników. Ułatwia przyswojenie nowych operacji i pozwala na koordynację współpracy między jednostkami organizacyjnymi podmiotu, zanim cele wyznaczone przez kaizen costing zostaną im narzucone.

Mocną stroną rachunku kosztów ciągłego doskonalenia jest powiązanie z procesem planowania zysku dla całego przedsiębiorstwa. Jego związek z całościowym planowaniem i budżetowaniem kosztów zapewnia, że organizacja może kontrolować swój postęp w realizacji zadań długookresowych bez ograniczania się tylko do



Rys. 3. Proces kaizen costing

Źródło: [4, s. 201].

wykonania standardowych kosztów i ustalania odchyłeń w tradycyjnym systemie kontroli kosztów [6, s. 242]. Adekwatną ilustrację stanowi rys. 3 prezentujący przebieg rachunku ciągłego usprawniania w organizacji.

3. Zakończenie

Kończąc teoretyczne rozważania dotyczące procesu doskonalenia w przedsiębiorstwie, wypada raz jeszcze powtórzyć za mistrzem M. Imai, że kaizen to sposób myślenia i zarządzania. Bez wątpienia jest czymś więcej niż tylko zbiorem czynności technicznych, jest kulturą – a właściwie filozofią organizacji, pozwalającą osiągnąć zamierzony cel na każdym etapie procesu wytwarzania.

Filozofia doskonalenia prowadzi do obniżania kosztów jednostkowych i polepszenia jakości, zwiększenia różnorodności pracy oraz podniesienia stopnia jej wymagalności [3, s. 14]. Efekty te zostaną osiągnięte, gdy w przedsiębiorstwie będzie miało miejsce stopniowe i permanentne ulepszanie wszystkich elementów i zaangażowanie każdego pracownika.

Zmiana filozofii funkcjonowania organizacji z tradycyjnej na kaizen wymaga akceptacji całej załogi oraz zmiany myślenia, przede wszystkim wśród ludzi tworzących szczebel zarządzania danego zakładu.

Spełnienie wymogów stawianych przez koncepcję ulepszania prowadzi do: zwiększenia wydajności, zredukowania kosztów i cen, wzrostu procentowego udziału przedsiębiorstwa w rynku i zabezpieczenia jego pozycji, zagwarantowania miejsc pracy oraz osiągnięcia wyników ekonomicznych gwarantujących zwrot zainwestowanych nakładów. Przyczyną zaś i efektem tych wszystkich zmian jest – zgodnie z założeniem programu kaizen – troska o maksymalne zadowolenie klienta.

Znawcy przedmiotu są przekonani, że technika ciągłej poprawy będzie powszechnie stosowanym systemem produkcji przodującym w XXI w. Pogląd ten potwierdza fakt, iż przedsiębiorstwa europejskie i amerykańskie – zachęczone sukcesami Japończyków – podjęły z powodzeniem prace nad dostosowaniem filozofii do swoich warunków² [3, s. 16]. Szczególnie aktywni są w tym zakresie Szwedzi i Brytyjczycy.

W Polsce coraz więcej przedsiębiorstw podejmuje próby wdrażania japońskich zasad. Uzyskały one dzięki temu wzrost wartości eksportu i płacy realnej³ [3, s. 16]. Nic chyba nie powinno stanowić lepszej zachęty do podjęcia działań zmierzających do wdrożenia metod kaizen niż wymierne efekty osiągnięte przez rodzime organizacje działające w takich samych warunkach.

Przedsiębiorstwom pozostaje odpowiedzieć sobie na pytanie: czy stosować kaizen, czy też egzystować bez niego? Wprawdzie koncepcja doskonalenia wymaga ogromnych zmian w zarządzaniu, mentalności pracy i stosunkach społecznych, ale może ona stanowić drogę umożliwiającą organizacjom wyjście z zapaści i osiągnięcie korzystnej pozycji rynkowej.

Literatura

- [1] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK. Gdańsk 1997.
- [2] Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- [3] Kryk B., *Kaizen – metoda ciągłego ulepszania*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1996 nr 5.
- [4] Lee J.Y., Monden Y., *An International Comparison of Manufacturing-Friendly Cost Management Systems*, „The International Journal of Accounting”, vol. 31, no. 2, pp. 197-212, University of Illinois 1996.

² Jako przykład można podać zmianę wskaźnika produktywności w Stanach Zjednoczonych. W latach 80. XX w. wskaźnik ten wynosił w USA 0,8%, podczas gdy w Japonii osiągał poziom 2,9%. Dzięki opisywanej metodzie różnica ta obecnie jest coraz mniejsza.

³ Przedsiębiorstwa średnio uzyskały wzrost wartości eksportu w granicach od 20 do 50% oraz wzrost płac realnych o 10 do 30%.

-
- [5] Monden Y., *Cost Reduction Systems. Target Costing and Kaizen Costing*, Productivity Press, Portland, Oregon 1995.
 - [6] Monden Y., *Japanese Cost Management*, Imperial College Press, London 2000.
 - [7] Monden Y., Lee J., *How a Japanese Auto Maker Reduces Costs*, „Management Accounting” August 1993, vol. 75, iss. 2.
 - [8] Monden Y., Hamada K., *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*, „Journal Management Accounting Research” 1991 vol. 3, s. 16-34.
 - [9] Peters T.J., Waterman R. H. Jr. (tłum. E. Abłamowicz, H. Kobylńska), *Poszukiwanie doskonałości w biznesie*, Wydawnictwo Medium, Warszawa 2000.
 - [10] Rubik J., *Kaizen Costing w wersji japońskiej i niemieckiej*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 1999.
 - [11] Skrzypek E., *Doskonalenie jako droga do doskonałości organizacji*, [w:] *Sposoby osiągania doskonałości organizacji w warunkach zmienności otoczenia – wyzwania teorii i praktyki*, t. 1, red. E. Skrzypek, IX Międzynarodowa Konferencja Naukowa Excellence 2006, UMCS, Lublin 2006.
 - [12] Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
 - [13] Stippel N., *Kaizen: ein Garant für eine durchgängige Marktorientierung?*, „Controlling” 1998 Marz/April, Heft 2.
 - [14] Tanaka T., *Target Costing at Toyota*, „Journal of Cost Management” 7, Spring 1993.
 - [15] Żółcińska W., *Wojna szczupłych i elastycznych*, „CEO – Magazyn kadry zarządzającej”, 1 listopad 2001, <http://www.cxo.pl/artykuly/20774.html>, maj 2006.

CONTINUOUS IMPROVEMENT PROCESS AND KAIZEN COSTING

Summary

The article introduces continuous improvement process as a manufacturing-friendly management. It also introduces a Kaizen Costing which derives from the continuous improvement philosophy. That is why the article shows a connection between continuous improvement process and Kaizen Costing. It describes Kaizen Costing and emphasizes the main basics.