

Kaizen Costing jako metoda usprawniająca zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie

Monika Wójcik, Jolanta Walas-Trębacz
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Streszczenie:

Ciągły rozwój przedsiębiorstw sprawia, że potrzebują one coraz precyzyjniejszych informacji do dalszego funkcjonowania. Szczególnie ważne są informacje o kosztach, których dostarcza odpowiednio dostosowany do potrzeb przedsiębiorstwa rachunek kosztów.

W niniejszym artykule skupiono się na przedstawieniu nowoczesnego rachunku kosztów – Kaizen Costing, jego idei, etapów wprowadzania w przedsiębiorstwie oraz zalet i wad wynikających z jego zastosowania. Oprócz ujęcia teoretycznego, artykuł zawiera aspekt praktyczny odnoszący się do charakterystyki zarządzania kosztami w analizowanym przedsiębiorstwie produkcyjnym. Na podstawie przeprowadzonej oceny istniejącego systemu zarządzania kosztami, stwierdzonych braków w zakresie zaspakajania istniejących potrzeb decydentów oraz w celu poprawy skuteczności procesu zarządzania kosztami w analizowanej firmie zaproponowano wdrożenie nowego rachunku Kaizen Costing.

Słowa kluczowe: koszty, kaizen costing, zarządzanie kosztami

Kody JEL: M10

1. Wprowadzenie

Współczesne prowadzenie działalności gospodarczej wymaga dostosowywania się do zachodzących zmian oraz podejmowania szybkich i racjonalnych decyzji na podstawie przejrzystych i jednoznacznych informacji o kosztach. W tym celu ważny jest wybór właściwego narzędzia rachunkowości zarządczej, które pozwoli na skuteczne zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie. Obecnie istnieje wiele metod, które umożliwiają poznanie czynników kosztotwórczych oraz pozwalają na skuteczne zarządzanie poziomem i strukturą kosztów, a także wpływają na kształtowanie się ich w czasie. Szczególnie w ciągu ostatnich lat nastąpił rozwój nowszych koncepcji i metod wspomagających zarządzanie kosztami (Zyznarska-Dworczak, 2012, s. 51).

Obecnie tradycyjne rachunki kosztów, za które uważa się rachunek kosztów pełnych oraz rachunek kosztów zmiennych, nie dają już rzetelnych danych do wyceny produktów oraz alokacji zasobów, ponieważ w obecnych czasach zachodzą zmiany w kosztach produkcji, a także zauważa się spadek udziału kosztów bezpośrednich w kosztach całkowitych produktów i stały wzrost udziału kosztów pośrednich. Na takie przemiany w strukturze kosztów

mają wpływ zachodzące zmiany w procesach produkcyjnych m.in. rosnąca automatyzacja procesów produkcyjnych (Nowak, 2011, s. 207). Dokonujące się zmiany w procesie gospodarczym spowodowały, że przedsiębiorstwa potrzebują coraz dokładniejszych danych finansowych, dlatego współczesne systemy służące do ewidencji oraz rozliczania kosztów powinny dostarczać informacji koniecznych m.in. do oceny rentowności zróżnicowanych pod względem asortymentowym i jakościowym produktów, oceny opłacalności sprzedaży wyrobów według nabywców, rynków zbytu czy wyboru najkorzystniejszej dla przedsiębiorstwa strategii rynkowej (Janik, Paździor, 2010, s. 205).

Efektywne zarządzanie kosztami, uwzględniające panującą konkurencję i zmieniające się otoczenie, potrzebuje nowoczesnych instrumentów, do których zalicza się np. *Activity Based Costing*, *Target Costing* czy *Kaizen Costing*. Nowoczesne modele rachunku kosztów oprócz tego, że spełniają wymagania rachunkowości finansowej i są przydatne do sporządzania sprawozdań, to również spełniają potrzeby kadry kierowniczej i menedżerów przedsiębiorstwa w zakresie zarządzania strategicznego i operacyjnego przedsiębiorstwem (Jaruga, Kabalski, Szychta, 2010, s. 109).

Artykuł składa się z dwóch części: teoretycznej, w której zaprezentowano jeden z nowoczesnych modeli rachunków kosztów – *Kaizen Costing*, natomiast w części praktycznej przedstawiono charakterystykę przedsiębiorstwa, występujący w nim sposób zarządzania kosztami oraz stosowane metody zarządzania kosztami. W celu napisania części praktycznej posłużono się dwiema metodami badawczymi: kwestionariuszem ankietowym oraz wywiadem. Pozwoliły one na pozyskanie niezbędnych informacji o funkcjonowaniu istniejącego systemu zarządzania kosztami. Przeprowadzona ocena poziomu zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie pozwoliła na zasugerowanie rozwiązania, które pozwoliłoby na skuteczniejsze i efektywniejsze rozliczenie kosztów poszczególnych grup produktów a mianowicie wprowadzenie koncepcji redukcji kosztów.

2. Charakterystyka podstawowych założeń koncepcji redukcji kosztów (Kaizen Costing)

Koncepcja redukcji kosztów wywodzi się z japońskiej filozofii zarządzania organizacją *kaizen*¹. Termin ten składa się z dwóch japońskich wyrazów: *kai* – zmiana i *zen* – dobry (Al-Noorachi, 2016, s. 101). W związku z tym *kaizen* oznacza zmierzający do lepszego i jest to filozofia zorientowana na systematyczne oraz stopniowe ulepszanie procesów gospodarczych, które występują w przedsiębiorstwie. *Kaizen* jest to proces ciągłego doskonalenia, czyli podnoszenia jakości we wszystkich obszarach firmy, który dodatkowo zakłada zaangażowanie wszystkich pracowników (Kowalczyk, 2013, s. 114).

W obszarze zarządzania kosztami koncepcja ta wyraża się za pomocą *kaizen costing*, czyli rachunku redukcji kosztów, zwanego także rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia. Zarządzanie zgodnie z tą koncepcją umożliwia optymalizację zużycia zasobów przy pomocy zidentyfikowania miejsc oszczędności (Zyznarska-Dworczak, 2012, s. 81).

Kaizen costing można określić jako ciągłe poszukiwanie oraz wdrażanie usprawnień, które obniżą koszty i poprawią wydajność pracy oraz jednocześnie zwiększą jakość wyrobów (Rokita, 2017, s. 186). Działania podejmowane w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, utrzymują aktualny poziom kosztów produkcji, a następnie starają się je zredukować do określonego w planie przedsiębiorstwa poziomu (Trzecińska, 2012, s. 141).

Za główne zadanie tej koncepcji uznaje się ciągły pomiar kosztów oraz wprowadzanie udoskonaleń, które pomogą wyeliminować lukę pomiędzy wartością planowanego zysku a przewidywanym zyskiem możliwym do osiągnięcia w przyszłych warunkach (Papaj, 2016, s. 77). Charakterystyczną cechą *kaizen costing* jest to, że każdy pracownik powinien poszukiwać rozwiązań, które ulepszą procesy, za które on sam odpowiada. W związku z tym jest to ciągły i nieprzerwalny proces, realizowany w małych krokach, o długoterminowych charakterze (Franke, 2016, s. 96-97).

Za istotę *kaizen costing* uznać można (Niedziółka, Piasek, 2009, s. 81):

- silny nacisk na redukcję kosztów,
- zmierzanie do osiągnięcia ustalonego poziomu kosztów,
- nieprzerwane doskonalenie procesu produkcyjnego,
- zwiększanie efektywności operacyjnej,
- comiesięczne określanie celów redukcji oraz porównanie i analizę powstałych odchyłeń od docelowych wielkości redukcji kosztów,
- uzgadnianie razem z pracownikami wytwórczymi poziomu redukcji kosztów.

Koncepcja *kaizen costing* składa się trzech podstawowych etapów (Zyznarska-Dworczak, 2012, s. 82; Niedziółka, Piasek, 2009, s. 81):

- określenie miesięcznych kwot kosztów do redukcji,
- realizacja działań usprawniających, które pozwolą osiągnąć wyznaczoną obniżkę kosztów,
- analiza powstałych odchyłeń.

W praktyce można wyróżnić dwie odmiany działań występujące w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia podejmowane w celu redukcji kosztów (Kamela-Sowińska i in., 2010, s. 249):

- działania podejmowane po upływie trzech miesięcy od wprowadzenia produktu na rynek,

¹ Filozofia *kaizen* zapoczątkowana została w latach 40. XX wieku w Stanach Zjednoczonych, gdzie była znana jako *continuous improvement* (Bochenek, 2018, s.10). Natomiast po II Wojnie Światowej przeniosła się na grunt japoński, gdzie stała się częścią kultury. Koncepcja ta zmieniła japońską gospodarkę i stała się praktyką nieustannego doskonalenia życia osobistego i społecznego (Trzecińska, 2012, s. 142).

– działania podejmowanie w sposób ciągły związane z opracowaniem rocznego budżetu przedsiębiorstwa.

Pierwsza z wyżej wymienionych odmian jest uzupełnieniem rachunku kosztów docelowych. Zastosowanie w tym przypadku rachunku kosztów ciągłego doskonalenia ma na celu redukcję strategicznej części kwoty redukcji kosztów, co doprowadzi do osiągnięcia poziomu kosztu docelowego założonego na etapie przedprodukcyjnym (Bochenek, 2018, s. 14). Wszelkie działania oceniające czy koszty rzeczywiste wytwarzania produktu nie przewyższyły kosztów docelowych, wykonuje się po upływie trzech miesięcy od wprowadzenia wyrobu na rynek. Okres ten bowiem potrzebny jest na zapoznanie się pracowników z procesem produkcji danego wyrobu. Jeśli badania wykażą, że koszty rzeczywiste są wyższe od kosztów docelowych, to następuje powołanie specjalnego zespołu (Kowalczyk, 2013, s. 115). Jego zadaniem jest zaplanowanie oraz koordynacja działań, których realizacja spowoduje, że jednostkowy koszt wytworzenia produktu zrówna się z poziomem kosztu docelowego (Piersiala, 2012, s. 92).

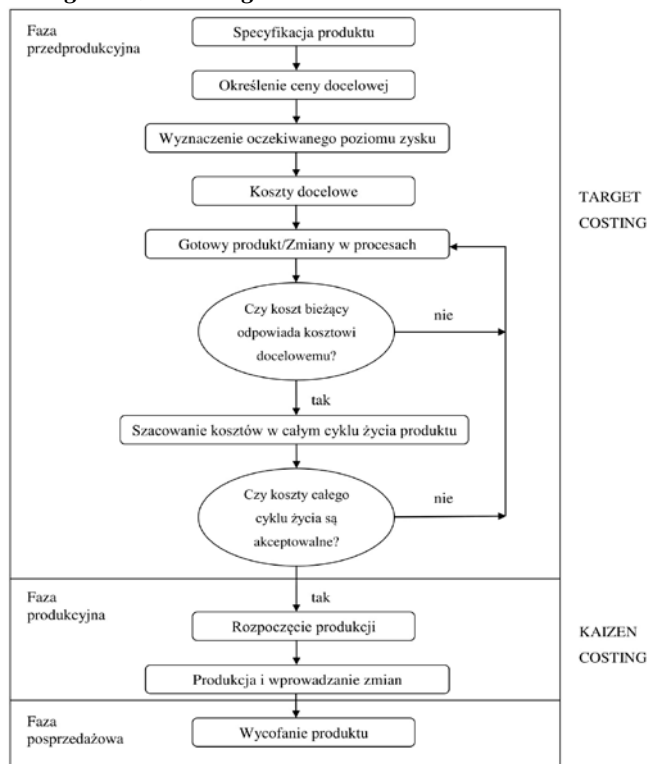
Rysunek 1 ukazuje model łącznego zastosowania rachunku kosztów docelowych i rachunku redukcji kosztów w kompleksowym zarządzaniu kosztami w poszczególnych fazach cyklu życia produktu. Oprócz ograniczania kosztów produktu połączenie tych dwóch rachunków pozwala także na zwiększenie świadomości wśród pracowników, co do miejsca oraz roli kosztów w przedsiębiorstwie (Jabłoński, Jabłoński, 2005, s. 13).

Druga odmiana rachunku kosztów ciągłego doskonalenia powiązana jest natomiast z rocznym budżetowaniem. Jej celem jest doprowadzenie do uzyskania zaplanowanego poziomu zysku poprzez redukcję kosztów (Bochenek, 2018, s. 14). Rachunek ten prowadzony jest z okresu na okres, a podejmowane systematycznie działania powinny zmierzać do racjonalnego wykorzystania zużywanych zasobów, co w efekcie końcowym pozwoli osiągnąć planowaną obniżkę kosztów (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 212).

Początkowym etapem tej koncepcji jest sporządzenie wstępnego rocznego budżetu przedsiębiorstwa, który jest oparty na jednostkowych kosztach zmiennych z poprzedniego okresu. Jednocześnie ustalany jest także oczekiwany poziom zysku ze sprzedaży. Porównując ustaloną wcześniej wartość zysku oraz tą, która jest w budżecie otrzymuje się

różnicę, która jest docelową wielkością redukcji kosztów. Następnie kwota ta rozdzielana jest na poszczególne jednostki organizacyjne, które powinny określić, jaki jest możliwy do wypracowania przez nie zakres redukcji kosztów. Po tym etapie następuje sporządzenie ostatecznej wersji budżetu, która bierze pod uwagę planowane działania usprawniające przebieg procesu produkcyjnego (Nowak, Wierzbński, 2010, s. 146-153).

Rys. 1. Schemat łącznego funkcjonowania target costing i kaizen costing



Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Trzcńska, 2012, s. 144; Niedziółka, Piasek, 2009, s. 82; Zyznarska-Dworczak, 2012, s. 84; Jabłoński, Jabłoński, 2005, s. 13).

Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia jak każda metoda ma swoje mocne oraz słabe strony. Zestawienie korzyści oraz ograniczeń przedstawia tabela 1.

Tab. 1. Zalety oraz ograniczenia kaizen costing

Zalety	Wady
<ul style="list-style-type: none"> - ciągła redukcja kosztów, - nieustanne doskonalenie procesów, - niskie koszty wprowadzanych zmian, - zaangażowanie wszystkich pracowników, - mało ryzyko niepowodzenia. 	<ul style="list-style-type: none"> - brak zauważalnych efektów w krótkim czasie, - trudności w ocenie efektywności działań usprawniających.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: (Trzcńska, 2012, s. 148-149; Niedziółka, Piasek, 2009, s. 83-84).

Przedsiębiorstwo wykorzystując *kaizen costing* nieustannie dąży do regularnego obniżania poziomu kosztów, analizuje powstałe odchylenia i wprowadza działania naprawcze w celu osiągnięcia założonego planu redukcji (Papaj, 2016, s. 79). Poprzez ocenę procesów zachodzących w przedsiębiorstwie menedżerowie mogą wdrażać zmiany, dzięki czemu udoskonalają pracę w organizacji. Koszty tych zmian są niewielkie, ponieważ w usprawnianiu procesów bierze udział załoga firmy, co oznacza, że nie ma potrzeby opłacania zewnętrznych specjalistów. Jedynym kosztem może być system motywacyjny, który powinien wynagradzać pracowników za zgłaszanie propozycji udoskonalania swojej pracy (Niedziółka, Piasek, 2009, s. 83-84).

Atutem *kaizen costing* jest angażowanie wszystkich pracowników, od najniższego szczebla organizacji do kierownictwa, co jest dodatkowym źródłem informacji zarządczej (Kadłubska, 2017, s. 31). Metoda ta jest obciążona także niskim ryzykiem. Jednak stosując ten rachunek w krótkim czasie nie da się dostrzec efektów, bowiem są one możliwe do zauważenia dopiero w dłuższym okresie czasu (Trzecińska, 2012, s. 145).

3. Charakterystyka zarządzania kosztami w badanym przedsiębiorstwie

Firma Polsynt² jest producentem i eksporterem żywic syntetycznych na bazie mocznika, melaminy, styrenu, fenolu i metanolu, dlatego też oferuje szeroki asortyment wyrobów dla wielu gałęzi przemysłu. Jej główną ofertę produktową stanowią żywice poliestrowe, nowolakowe, do materiałów drewnopochodnych, izolacyjnych, tworzyw warstwowych, żelkoty, formalina oraz szpachlówka do renowacji karoserii samochodowych.

W firmie została przeprowadzona analiza i ocena sposobów zarządzania kosztami w oparciu o pozyskaną dokumentację oraz rozmowy z pracownikami Działu Ekonomicznego i Kosztów, który zajmuje się zarządzaniem kosztami. Dodatkowo w przedsiębiorstwie przeprowadzone zostały badania ankietowe w okresie od 14 maja 2018 r. do 25 maja 2018 r. W badaniach tych wzięło udział 7 pracowników Działu Ekonomicznego i Kosztów. Celem przeprowadzanych badań ankietowych była diagnoza funkcjonowania stosowanego w firmie rachunku kosztów oraz

ocena efektywności systemu zarządzania kosztami. Wykorzystany w badaniach kwestionariusz ankietowy składa się z dwóch części. Pierwsza część zawiera 3 pytania metryczkowe, natomiast druga – zawierała 26 pytań szczegółowych, odnoszących się do zarządzania kosztami w firmie.

W badanym przedsiębiorstwie struktura kosztów charakteryzuje się tym, że w kosztach całkowitych firmy około 80% stanowią koszty surowców, które są zużywane do produkcji wyrobów gotowych. Tak wysoki udział kosztów zużycia surowców wynika ze specyfiki działalności przedsiębiorstwa. Na wysokość tych kosztów największy wpływ mają ceny notowań podstawowych surowców na giełdach. Natomiast w tych 80% kosztów surowców można wyróżnić strategiczne koszty tych surowców, które są najbardziej i najczęściej wykorzystywane. Ich udział w kosztach surowców stanowi 15%. Oprócz kosztów surowców w przedsiębiorstwie można wyróżnić jeszcze takie koszty, jak m.in.: koszty czynników energetycznych, koszty transportu, koszty wynagrodzeń, koszty remontów, podatki i opłaty, koszty sprzedaży oraz zakupu, koszty jakości czy koszty zarządu.

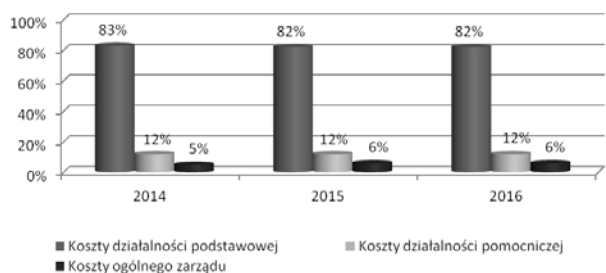
Po przeanalizowaniu struktury kosztów wg rodzajów w badanej firmie można stwierdzić, że w latach 2014-2016 wskaźniki struktury kosztów rodzajowych nie wykazują większych zmian. Udział procentowy poszczególnych kosztów jest prawie niezmienny w badanym okresie. Największym udziałem cechują się koszty zużycia materiałów, które w 2016 roku stanowią 78% wszystkich kosztów. Natomiast pozostałe pozycje kosztów posiadają znacznie niższe udziały w kosztach całkowitych. Spośród nich można wyróżnić dwie największe pozycje: koszty wynagrodzeń, które w 2016 roku wyniosły 7% oraz koszty usług transportowych, które posiadają 5% udział w całkowitych kosztach. Reszta pozycji kosztowych ma niewielki udział, bo w większości 1% lub 2%.

Poza tym, że w firmie stosowany jest układ rodzajowy kosztów to także koszty ewidencjonowane są jeszcze w układzie kalkulacyjnym oraz w układzie z podziałem na koszty stałe i zmienne. Ewidencjonowanie kosztów w układzie rodzajowym wynika z celów obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, natomiast ewidencja w układzie kalkulacyjnym pozwala na poznanie miejsc powstawania kosztów oraz na dokładną kontrolę kosztów.

² Nazwa firmy została zmieniona z uwagi na ochronę danych.

Rysunek 2 przedstawia strukturę kosztów wg ich miejsc powstawania w analizowanej firmie w latach 2014-2016.

Rys. 2. Struktura kosztów według miejsc ich powstawania



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z firmy.

W badanej firmie największy udział w całkowitych ponoszonych kosztach mają koszty działalności produkcyjnej. Ich udział jest niezmienny w badanym okresie i wynosi on powyżej 80%. Pozostałe koszty posiadają znacznie mniejsze udziały. W analizowanym okresie koszty działalności pomocniczej nie uległy zmianom, stanowiły one 12%. Najmniejszy udział mają koszty ogólnego zarządu, który w 2016 roku wyniósł 6%.

Wszystkie zachodzące operacje gospodarcze, które mają bezpośredni wpływ na pozycje kosztów są ewidencjonowane w specjalistycznym zintegrowanym systemie informatycznym klasy ERP. W systemie tym odbywa się rozliczanie kosztów, które jest w pełni zautomatyzowane i wynika z bezpośrednio zarejestrowanych danych przez pracowników. System ten dostarcza prostych, czytelnych danych, które pozwalają na szybkie ich wykorzystanie. Co ważne jest on bardzo sprawny i pomocny w zarządzaniu kosztami oraz pozwala uzyskiwać dane w różnych formach i przekrojach, co pozwala na szybkie i racjonalne podejmowanie decyzji oraz ułatwia nie tylko zarządzanie kosztami, lecz zarządzanie całym przedsiębiorstwem. Wszystkie ponoszone w przedsiębiorstwie koszty zarejestrowane w tym systemie są bardzo szczegółowo analizowane po zamknięciu każdego miesiąca w rozbiciu na koszty stałe i koszty zmienne. Analizując strukturę kosztów w podziale na stałe i zmienne można zauważyć, że w badanym przedsiębiorstwie w latach 2014 - 2016 przeważają koszty zmienne. Dostrzegalny jest także niewielki spadek kosztów zmiennych, w 2014 roku ich udział wynosił 89%, natomiast w 2016 r. – 86%. Zmniejszenie udziału kosztów zmiennych oznacza wzrost udziału kosztów

stałych w całkowitych kosztach. W 2014 r. koszty stałe miały 11% udziału, a w 2016 r. ich udział wzrósł do 14%.

W analizowanej firmie podstawowym narzędziem wykorzystywanym do zarządzania kosztami jest podział kosztów na stałe i zmienne oraz wynikający z niego rachunek marż pokrycia kosztów. Koszty zmienne są bezpośrednio przypisywane do produktów, natomiast koszty stałe w całości są przypisywane na cały zakład. Stosowany w firmie rachunek marż pokrycia kosztów wraz z istniejącym sposobem ewidencji pozwala na m.in. na zaplanowanie kosztów danych produktów, wiarygodną kalkulację oraz ustalenie ceny poszczególnych produktów wraz z szybką zmianą w wielkościach ich produkcji, analizę i kontrolę kosztów w różnych okresach oraz różnych przekrojach.

Wykorzystywany rachunek kosztów spełnia wiele funkcji w przedsiębiorstwie i to z nich wypływa jego wielkie znaczenie nie tylko w zakresie podejmowania decyzji przez kierownictwo firmy, ale także w procesie kontrolnym oraz planistycznym. Najważniejszymi funkcjami rachunku kosztów dla decydentów są m.in. funkcje: informacyjna, rejestracyjna, analityczna, optymalizacyjna oraz kontrolna kosztów. Pełniąc te funkcje rachunek kosztów:

- tworzy informacje dostosowane do potrzeb jego wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników,
- ujmuje skutki operacji gospodarczych, w tym szczególnie zużycia zasobów,
- pozwala na badanie i ocenę poziomu, struktury i dynamiki kosztów,
- stanowi podstawę do dokonywania wyboru wariantów działań, ponieważ dostarcza informacje, które opisują różne sytuacje decyzyjne,
- dostarcza informacje kosztowe, które pozwalają na ocenę poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz kontrolę kosztów.

Nie mniej ważne funkcje rachunku kosztów w procesie decyzyjnym pracownicy firmy uznali funkcje: klasyfikacyjną, sprawozdawczą i motywacyjną. Spełnianie tak wielu różnych funkcji przez rachunek marż pokrycia kosztów, świadczy o tym, że generuje on wieloprzekrojowe informacje, które są właściwie dopasowane do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem.

Oprócz stosowania rachunku marż pokrycia kosztów w firmie wykorzystuje się także budżetowanie, które odbywa się na podstawie instrukcji

planowania działalności gospodarczej, która jest zarządzaniem dyrektora generalnego firmy. Instrukcja ta zawiera szczegółowe wytyczne dla wszystkich komórek przedsiębiorstwa w zakresie przygotowywania odpowiednich danych do budżetu. Każdy dział przygotowuje informacje, które są potrzebne do późniejszego stworzenia budżetu. Przykładowe informacje, które są przygotowywane do procesu budżetowania przedstawia tabela 2.

Tab. 2. Przykładowe informacje przygotowywane przez odpowiednie działy potrzebne do budżetowania

Dział firmy	Rodzaje przygotowywanych informacji
Dział Zakupów	Informacje o cenach zakupów materiałów
Dział Handlowy i Dział Marketingu	Informacje o wielkości sprzedaży, cenach poszczególnych wyrobów (budżet sprzedaży)
Dział Rozwoju	Informacje o planowanych badaniach nad nowymi produktami
Dział BHP i Bezpieczeństwa Technicznego oraz Wydział Utrzymania Ruchu i Inwestycji	Informacje o planowanych remontach i inwestycjach
Wydział Ochrony Środowiska	Informacje o wysokości nakładów na ochronę środowiska
Wszystkie komórki w firmie	Informacje o ponoszonych przez nie kosztach pomocniczych

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z firmy.

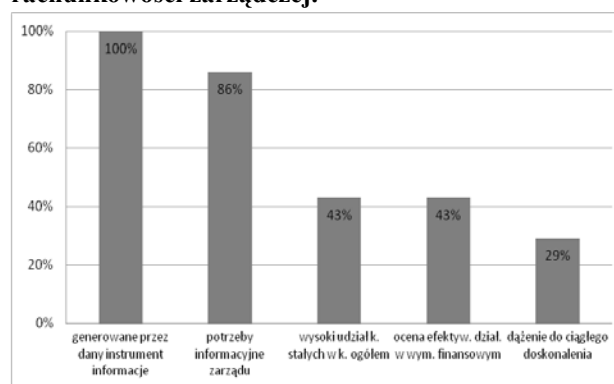
Po zebraniu potrzebnych danych tworzony jest budżet przedsiębiorstwa, który wspomaga proces zarządzania kosztami w firmie. Stosowanie budżetowania dostarcza informacji o przyszłym poziomie kosztów, co pozwala na podejmowanie działań, które wpłyną na kształtowanie się struktury i poziomu kosztów.

W przeprowadzonych badaniach ankietowych respondenci określali przydatność poszczególnych metod stosowanych w zarządzaniu kosztami. Respondenci ocenili stosowane w firmie metody, czyli rachunek kosztów pełnych w 100% jako bardzo użyteczny instrument, rachunek kosztów zmiennych (85%) oraz proces budżetowania kosztów (75%) na bardzo wysokim poziomie oraz uznali je za najbardziej wiarygodne źródła informacji, od których zależą podejmowane decyzje.

Spśród pozostałych metod największym udziałem pod względem jego użyteczności charakteryzuje się rachunek kosztów ciągłego doskonalenia – *Kaizen Costing*. Około 50% respondentów wskazało go jako przydatny do celów podejmowania decyzji. Natomiast na znacznie niższym poziomie pod względem przydatności w firmie zostały ocenione rachunek kosztów działań (36%) i rachunek kosztów docelowych (29%).

Respondenci wskazywali także, jakie czynniki mają wpływ na wybór stosowanych w firmie instrumentów rachunkowości zarządczej. Wskazania respondentów przedstawia rysunek 3.

Rys. 3. Czynniki wpływające na wybór instrumentów rachunkowości zarządczej.



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych w firmie.

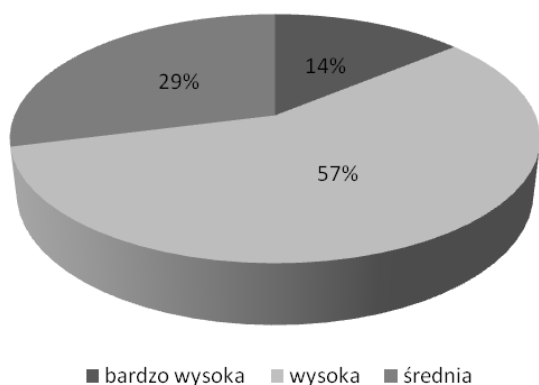
Wszyscy respondenci wskazali, że głównym czynnikiem, od którego zależy wybór stosowanych w przedsiębiorstwie instrumentów rachunkowości zarządczej jest generowanie informacji przez dany instrument, na podstawie których podejmowane są decyzje krótkoterminowe (100%). Równie ważnym czynnikiem, który został wskazany przez ponad 80% ankietowanych, są potrzeby informacyjne zarządu, które musi spełniać stosowany instrument. Niewiele ponad 40% osób wskazało, że wybór ten uzależniony jest od wysokiego udziału kosztów stałych w kosztach ogółem oraz potrzeby oceny efektywności działalności w wymiarze finansowym. Ostatnim czynnikiem, który ma wpływ na wybór stosowanego instrumentu rachunkowości jest chęć dążenia do ciągłego doskonalenia poprzez wyznaczenia stopy redukcji kosztów (29%).

W analizowanej firmie na podstawie instrumentów wspomagających zarządzanie kosztami oraz informacji zawartych w systemie ERP Dział Ekonomiczny i Kosztów we współpracy z Działem Handlowym przygotowuje:

- regularnie raporty okresowe – najczęściej sporządzane w okresach miesięcznych,
- raporty o sytuacjach wyjątkowych – opracowywane w chwili zaistnienia sytuacji wyjątkowej np. nagła zmiana cen surowców,
- raporty dotyczące prognoz – sporządzane raz na kwartał.

Wszystkie rodzaje raportów są przygotowywane dla potrzeb informacyjnych innych działów firmy do podejmowania odpowiednich działań oraz dla potrzeb informacyjnych Zarządu m.in. w celu podejmowania właściwych decyzji. Raporty te najczęściej przygotowywane są w formie czytelnych, prostych zestawień, które dodatkowo są elastyczne tzn. dają możliwość zestawiania informacji dotyczących kosztów na wiele różnych sposobów. Ich przydatność w zarządzaniu kosztami respondenci określili na różnych poziomach, co ukazuje rysunek 4.

Rys. 4. Ocena przydatności sporządzanych raportów w zarządzaniu kosztami



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych.

Ponad połowa badanych uważa, że przydatność do celów zarządzania kosztami opracowywanych sprawozdań jest wysoka. Prawie 30% respondentów oceniło ich użyteczność na średnim poziomie, a 14% – na bardzo wysokim poziomie. W związku z tym można stwierdzić, że opracowywane raporty dotyczące kosztów zawierają przydatne informacje do zarządzania kosztami firmy oraz dają możliwość na określanie właściwych ocen i podejmowanie racjonalnych decyzji.

Respondenci oceniając stosowany w firmie system rachunku kosztów uznali, że zapewnia on wszystkie potrzebne informacje do właściwego planowania, organizowania działań, kierowania ludźmi, zarządzania zasobami oraz podejmowania decyzji i

jest on w pełni wystarczający do zarządzania kosztami.

W analizowanej firmie zarządzanie kosztami ma charakter zarówno operacyjny, jak i strategiczny, co oznacza, że jest ono nie tylko realizowane podczas wytwarzania produktów przez kierownictwo jednostek produkcyjnych, lecz dotyczy całego cyklu życia produktów. Głównymi celami, dla których stosuje się zarządzania kosztami w firmie wskazanymi przez wszystkich respondentów (100%) są:

- kalkulowanie kosztów produktów,
- planowanie, redukcja oraz kontrola kosztów,
- optymalizacja poziomu kosztów.

Pozostałe cele, dla których stosuje się zarządzanie kosztami w firmie nie mają już tak wielkiego znaczenia dla zarządzających jak wymienione wcześniej. Do celów tych można zaliczyć:

- optymalizację struktury kosztów – wskazany przez 86% respondentów,
- oddziaływanie na kształtowanie się kosztów w czasie – wskazany przez 72% pracowników,
- poprawę efektywności wykorzystania zasobów – wskazany przez 57% respondentów,
- doskonalenie przebiegu procesów gospodarczych – wskazany przez 57% pracowników,
- poznanie przyczyn powstawania kosztów – wskazany przez 43% respondentów.

Kluczowym działaniem w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwie jest ustalanie cen produktów. To dla tego procesu przekazywanych jest najwięcej informacji o kosztach i to podczas ustalania cen poszczególnych wyrobów szczegółowo analizowane są ponoszone koszty. Oprócz procesu ustalania cen wyrobów szczególnie ważne dla zarządzania kosztami są jeszcze takie działania, jak planowanie, monitorowanie oraz kontrolowanie produkcji, proces zlecania zakupu i zaopatrzenia, a także prowadzenie badań nad nowymi produktami.

W badanym przedsiębiorstwie realizowane zarządzanie kosztami spełnia i wspomaga proces zarządzania przedsiębiorstwa we wszystkich jego funkcjach tj. planowania, organizowania, monitorowania i kontrolowania oraz motywowania. Największą wagę w zarządzaniu kosztami ma funkcja kontrolna, która razem z funkcją monitorowania pozwala na nadzór poziomu realizacji zadań, ujawniając powstałe nieprawidłowości, miejsca i przyczyny ich powstania, co pozwala na podejmowanie działań, które skorygują powstałe odchylenia. Równie ważną

rolę w zarządzaniu kosztami pełni funkcja planowania, ponieważ daje możliwość przewidywania poziomu kształtowania się kosztów oraz ich struktury. Dzięki temu można szukać rozwiązań oraz działań, które wpłyną i zoptymalizują poziom kosztów oraz pozwolą na ich redukcję.

W przeprowadzonych badaniach ankietowych respondenci oceniając realizowany obecnie w firmie poziom zarządzania kosztami oraz prowadzony rachunek kosztów stwierdzili, że w pełni spełniają one swoje zadania w takich obszarach jak:

- dostosowanie do potrzeb oceny działalności oraz podejmowania decyzji (wskazało go 90% respondentów),
- wspomaganie procesu planowania strategicznego (uważa tak 90% ankietowanych),
- długookresowy pomiar kosztów na tle realizacji strategii (twierdzi tak 90% respondentów),
- sporządzanie sprawozdań właściwych dla potrzeb menedżerów (wskazało go 57% pracowników),
- ustalenia dokładnych źródeł odchyleń oraz kierunków obniżania kosztów (wskazało go 57% respondentów).

4. Zakończenie

Zarządzanie kosztami w badanej firmie w pełni realizuje założone cele przedsiębiorstwa, a stosowane metody są skuteczne i dostarczają wielorakich informacji potrzebnych do zarządzania. Jednak są obszary, w których w firmie występują problemy z pełnym, jednoznacznym i dokładnym określeniem i rozliczaniem ponoszonych kosztów. Zarządzanie kosztami w firmie nie jest oparte na założeniach dotyczących procesów, klientów, konkurencji, nie pozwala na precyzyjne szacowanie przyszłych kosztów w powiązaniu z realizowaną strategią przedsiębiorstwa oraz nie jest ukierunkowane na optymalizowanie struktury kosztów.

W związku z tymi obszarami należy wprowadzić pewne zmiany, aby poprawić poziom skuteczności zarządzania kosztami. Do działań zwiększających

poziom zarządzania kosztami oraz przydatność stosowanego rachunku kosztów można zaliczyć:

- uwzględnienie niefinansowych mierników ocen rezultatów działalności,
- rozszerzenie kalkulacji na koszty w układzie procesów oraz klientów,
- bardziej dokładna alokacja kosztów pośrednich,
- precyzyjniejsze powiązanie strategii przedsiębiorstwa z przyszłymi kosztami,
- zwiększenie orientacji na optymalizację struktury kosztów.

Istnieją również problemy w zakresie zarządzania kosztami w procesach zarządzania marketingiem czy zarządzania jakością. To właśnie brak pełnej identyfikacji w zakresie rozliczania kosztów w tych obszarach, a także duży udział kosztów zmiennych zasugerowały, aby zaproponować wprowadzenie do zarządzania kosztami badanej firmy koncepcję redukcji kosztów – *Kaizen Costing*. Wprowadzenie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia pozwoliłoby również na powiązanie istniejącego systemu motywacyjnego z zarządzaniem kosztami, ponieważ jeśli system motywujący pracowników będzie przewidywał np. premie za proponowanie nowych działań obniżających koszty, to wpłynie to pozytywnie na motywację pracowników oraz sprawi, że będą oni chętniej wychodzili z nowymi propozycjami i rozwiązaniami.

Na podstawie pozyskanych informacji o procesie przepływu informacji o kosztach stwierdzono, iż pracownicy nie są w pełni zadowoleni z uwagi na występowanie częstych opóźnień w przekazywaniu informacji. Najczęściej opóźnienia te są spowodowane brakiem faktur od dostawców, co skutkuje problemami w szybkim rozliczaniu kosztów. W firmie warto także usprawnić proces przepływu informacji dotyczący ponoszonych kosztów pomiędzy poszczególnymi działami firmy np. poprzez wprowadzenie dokładniejszego systemu czy wprowadzenie możliwości przesyłania pomiędzy działami komunikatów w celu zwiększenia skuteczności i efektywności zarządzania kosztami.

Bibliografia

- Al-Noorachi, M. (2016). Koncepcja Kaizen czyli idea małych kroków i niskokosztowych metod doskonalenia zarządzania rozwojem organizacji. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, t. 17, z.11, cz.3.
- Bochenek, M. (2018). Kaizen Costing jako narzędzie zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 506.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2006). *Podstawy rachunkowości zarządczej*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Franke, E. (2016), Kaizen jako metoda ciągłego doskonalenia, służąca do pozyskiwania wiedzy w organizacji uczącej się. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej. Organizacja i Zarządzanie*, 87.
- Jabłoński, A., Jabłoński, M. (2005). Target Costing i Kaizen Costing jako narzędzie ciągłego doskonalenia w obszarze kosztów. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, 4.
- Janik, W., Paździor, M. (2010). *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*. Warszawa: CeDeWu.
- Jaruga, A.A., Kabalski, P., Szychta, A. (2010). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kadłubska, J. (2017). Zarządzanie kosztami w małym przedsiębiorstwie. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, t.18, z.11, cz.3.
- Kamela-Sowińska, A. (red.) (2010). *Rachunkowość zaawansowana, część 3. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości.
- Kowalczyk, M. (2013). Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia w sektorze finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia*, 62.
- Niedziółka, M., Piasek, A. (2009). Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami. *Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie*, 81.
- Nowak, E. (2011). *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych: podejście sprawozdawcze i zarządcze*. Wrocław: Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo.
- Nowak, E., Wierzbński, M. (2010). *Rachunek kosztów: modele i zastosowania*. Warszawa: PWE.
- Papaj, E. (2016). Rachunek ciągłego doskonalenia kosztów jako element koncepcji lean management. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 307.
- Piersiala, L. (2012). Rozwój współczesnych systemów rachunku kosztów. *Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej. Zarządzanie*, 6.
- Rokita, S. (2017). Filozofia Kaizen i Kaizen Costing jako narzędzia wspierające zarządzanie w JST. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 333.
- Trzcińska, K. (2012). Zarządzanie kosztami według koncepcji Kaizen Costing. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 268.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2012). *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*. Warszawa: Difin.

Kaizen Costing as a method to improve cost management in a company

Monika Wójcik, Jolanta Walas-Trębacz
Cracow University of Economics

Abstract:

Continued development of companies makes them need more accurate information for further operation. Cost information is of utmost importance, which is supplied by a cost accounting tailored to a company's needs.

In this article the focus is put on presenting a modernized cost accounting – Kaizen Costing, its general idea, steps for its gradual implementation in a company as well as pros and cons of its use. Apart from theoretical focus, the article presents a more practical focus as well which relates to the characteristics of cost management in the analyzed manufacturing company. Upon the evaluation of the existing system of cost management, identified deficiency in satisfying the needs of decision-makers, and in order to improve the effectiveness of the process of cost management, the implementation of Kaizen Costing was proposed in the analyzed company.

Keywords: costs, kaizen costing, cost management

JEL codes: M10