

Koncepcja *kaizen* i *kaizen costing* w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem

Marcin Kowalewski*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie podstawowych zasad i narzędzi wykorzystywanych w koncepcji *kaizen* i *kaizen costing* oraz próba oceny możliwości wykorzystania ich w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. *Metodologia badania* – zastosowano następujące metody badawcze: studia literaturowe, analizę, syntezę, indukcję i wnioskowanie. *Wynik* – w ramach artykułu zaprezentowano rodzaje koncepcji *kaizen*, narzędzia i metody bezpośrednio ją wspierające. Wskazano, że we współczesnych przedsiębiorstwach ta koncepcja jest najczęściej wykorzystywana jako kluczowy element systemu *lean management*. Ponadto zaprezentowano, jaką formę ma system raportowania wewnętrznego ukierunkowany na ciągłe doskonalenie. Scharakteryzowano również wywodzący się z tej koncepcji *kaizen costing*, czyli rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. *Oryginalność/Wartość* – koncepcja *kaizen* to ważny element niezwykle popularnego systemu *lean management*, który jest wdrażany do różnorodnych organizacji na całym świecie. W artykule wskazano na różnorodność narzędzi, metod oraz form raportowania wewnętrznego ukierunkowanych na ciągłe doskonalenie i poszukiwanie doskonałości operacyjnej przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: koncepcja *kaizen*, *kaizen costing* – rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

Wprowadzenie

Kaizen to koncepcja wywodząca się z japońskich przedsiębiorstw i odzwierciedlająca japońską filozofię podejście do pracy i biznesu. *Kaizen* oznacza doskonalenie, usprawnianie każdego aspektu funkcjonowania organizacji, każdego procesu w niej zachodzącego, ale w sposób ciągły, systematyczny tzw. metodą małych kroków. Poszukując genezy tej koncepcji należy wskazać na największego japońskiego producenta samochodów, czyli przedsiębiorstwo Toyota, gdzie już od lat pięćdziesiątych XX wieku tworzono jej podstawy. Wraz z sukcesami Toyoty i innych japońskich przedsiębiorstw *kaizen* stało się koncepcją popularną na świecie. Stanowi między innymi jeden z filarów *lean management*. Należy jednak podkreślić, że *kaizen* jest koncepcją ukierunkowaną na realizację podstawowego celu, czyli udoskonalanie każdego obszaru działalności przedsiębiorstwa i może składać się z różnorodnych narzędzi i metod.

Na gruncie rachunkowości zarządczej z koncepcji *kaizen* wyewoluował *kaizen costing*, czyli rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, który jest nazywany w polskiej literaturze również rachunkiem redukcji kosztów (Sobańska, 2013). Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie podstawowych zasad i narzędzi wykorzystywanych w koncepcji *kaizen* i *kaizen costing* oraz próba oceny możliwości wykorzystania ich w zarządzaniu współczesnymi przedsiębiorstwami, również działającymi w Polsce.

* dr Marcin Kowalewski, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, ul. Komandorska 118/120, 53–345 Wrocław, e-mail: marcin.kowalewski@ue.wroc.pl

1. Zasady, rodzaje i narzędzia koncepcji *kaizen*

Jak już wspomniano *kaizen* jest koncepcją zorientowaną na ciągłe udoskonalanie działalności przedsiębiorstwa. Odzwierciedla japońską dyscyplinę, zaangażowanie i według wielu autorów jej pełna implementacja w przedsiębiorstwach europejskich lub amerykańskich nie jest możliwa ze względu na duże różnice kulturowe. Z drugiej jednak strony jedną z najbardziej popularnych dzisiaj koncepcji zarządzania wdrażaną do różnorodnych organizacji na całym świecie jest *lean management*, w której *kaizen* należy do jej fundamentów. Konfrontują te sprzeczne opinie należy postawić zasadnicze pytanie: czy koncepcja *kaizen* i *kaizen costing* mogą być użyteczne w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem, a jeżeli tak, to w jakich obszarach oraz jakie zasady i narzędzia wykorzystują?

Opisując zasady oraz narzędzia wykorzystywane w koncepcji *kaizen* warto odwołać się do przedsiębiorstwa Toyota i jej systemu zarządzania i produkcji, ponieważ to w tym środowisku te rozwiązania zostały pierwotnie stworzone. W Toyocie *kaizen* jest rozumiane jako codzienny sposób działania organizacji ukierunkowany na ciągłe doskonalenie oraz jedno z kluczowych zadań realizowane przez menedżerów. Wyróżnia się jego dwa typy (Liker, Convis, 2012, s. 166):

1. *Kaizen* utrzymujące system – codzienne, usystematyzowane reagowanie w każdym obszarze na pomyłki, awarie i zmiany, tak aby zapewnić zdefiniowane standardy (np. dotyczące jakości, wydajności, bezpieczeństwa czy poziomu kosztów). Działania te polegają na szybkiej identyfikacji problemu i skutecznym znalezieniu jego rozwiązania. Wykorzystywany jest odpowiedni system raportowania wewnętrznego, praca zespołowa, metodyczne opisanie i rozwiązanie problemu (w Toyocie wykorzystuje się tzw. raport A3) ze szczegółową analizą przyczyny jego powstania i rozślaniem wniosków do każdej jednostki w ramach organizacji, która u której mogą wystąpić takie zdarzenia teraz i w przyszłości.
2. *Kaizen* doskonalące system, polegające na podnoszeniu poprzeczki w każdym aspekcie działalności przedsiębiorstwa. W Toyocie celem jest doskonałość, co oznacza ciągłe poprawianie każdego z realizowanych procesów. Jedną z głównych zasad Toyoty brzmi: „*There is always the better way*” i jest to motto koncepcji *kaizen*, co oznacza, że każdy proces, obszar, czy aspekt działalności przedsiębiorstwa może być lepiej wykonany, udoskonalony czy poprawiony. Doskonałość jest celem do którego w codziennej, systematycznej pracy organizacja powinna się zbliżać.

Należy jeszcze raz podkreślić, że *kaizen* nie jest jednorodną koncepcją składającą się z określonego zestawu zasad i narzędzi. Cechuje ją ukierunkowanie na procesy oraz wspieranie pracowników w codziennym zgłaszaniu usprawnień i pomysłów na doskonalenie. Istotne jest również systemowe zaangażowanie wszystkich pracowników organizacji w te działania: od menedżerów najwyższego szczebla po robotników (Wierziński, 2010, s. 151).

Do podstawowych rozwiązań i narzędzi wpisujących się w koncepcję *kaizen* można zaliczyć między innymi (opracowanie własne na podstawie: Nita, 2008, s. 323, 324; Maskell, Baggaley, Grasso, 2011; Michalak, Zarzycka, 2013, s. 41–53):

1. *Just-in-time* (JiT), czyli dokładnie na czas, jest to metoda ukierunkowana na eliminację marnotrawstwa związanego z nadmiernymi zapasami. Polega na takim zorganizowaniu logistyki przedsiębiorstwa, aby każdy proces produkcyjny był zasilany w materiały czy komponenty w wymaganym momencie i wymaganej ilości oraz aby cała produkcja była uruchamiana zamówieniami ze strony klientów. Prawidłowe za-

- stosowanie tej metody pozwala na wyeliminowanie zapasów materiałów, komponentów oraz gotowych produktów oprócz minimalnego niezbędnego poziomu. Metoda *just-in-time* wpływa bezpośrednio się na obniżkę kosztów magazynowania, skrócenie cyklu produkcyjnego, udoskonalanie procesów produkcyjnych i logistycznych, a także na budowanie wartościowej współpracy z długoterminowymi dostawcami.
2. 5S, czyli utrzymanie wysokiej jakości stanowisk pracy, która bezpośrednio przekłada się na wydajność, eliminację marnotrawstwa oraz ciągłe doskonalenie. Nazwa 5S pochodzi od pierwszych liter japońskich nazw składających się na tę koncepcję i oznacza kolejno: selekcjonowanie, systematykę, porządkowanie/sprzątanie, standaryzację oraz samodoskonalenie.
 3. Mapowanie strumienia wartości to technika wyrażenia w postaci schematu wszystkich procesów występujących w strumieniu wartości, podstawowym poziomie *lean management*, czyli momentu złożenia zamówienia przez klienta, poprzez przygotowanie produkcji, procesy produkcyjne oraz okołoprodukcyjne, wysyłkę produktu do klienta, wystawienie faktury, odebranie zapłaty oraz obsługę posprzedażową. W procesie mapowania najpierw przeprowadza się analizę wybranego strumienia wartości, następnie opracowuje projekt jego udoskoleń i tworzy jego przyszły obraz docelowy, następnie wdraża się udoskonalenia.
 4. Raport A3 to metodyka rozwiązywania problemów opracowana przez Toyotę i stosowana w wielu przedsiębiorstwach na całym świecie. Raport A3 (nazwa od formatu kartki A3, na którym raport jest sporządzany w wersji papierowej) to sformalizowany (oparty na tych samych kryteriach) sposób analizy i rozwiązywania każdego typu problemów występujących w organizacji. Dzięki temu każda osoba ma szansę zobaczenia go z tej samej perspektywy i oceny według tych samych kryteriów. Jego zastosowanie umożliwia wewnętrzne uczenie się organizacji i ciągłe doskonalenie jej działalności.

Wymienione narzędzia to tylko część metod wspierających system ciągłego doskonalenie w przedsiębiorstwie. Do pozostałych można zaliczyć: technikę PDCA oraz DAMI, standaryzację pracy, kompleksowe sterowanie jakością, system *Kanban*, pracę zespołową i inne. Warto również zauważyć, że skuteczne wdrożenie systemu *kaizen* do przedsiębiorstwa wymaga zazwyczaj powołania specjalnego zespołu, który będzie odpowiedzialny za promowanie, szkolenie i wprowadzanie kultury ciągłego doskonalenia do danego podmiotu. Ponadto jego rola będzie sprowadzała się do ustalenia hierarchii celów, sposobu pomiaru ich realizacji oraz dostosowanie systemu raportowania wewnętrznego do potrzeb tego systemu, o czym traktuje kolejny podrozdział.

2. Raportowanie wewnątrz przedsiębiorstwa ukierunkowane na ciągłe doskonalenie

W przedsiębiorstwach, które wdrożyły system *kaizen*, raportowanie wewnętrzne też jest ukierunkowane na ciągłe doskonalenie i poszukiwanie doskonałości operacyjnej. Koncepcja *kaizen* jest jednym z fundamentów *lean management* i wpisuje się bezpośrednio w jego systemy pomiaru dokonań i raportowania. Szczególnie już wspomniany w artykule strumień wartości jest tym poziomem działalności przedsiębiorstwa, w którym poprzez odpowiedni system raportowania poszukuje się ciągłych udoskoleń. Wiele mierników doko-

nań wykorzystywanych na poziomie strumienia wartości odnosi się do tych zagadnień. W tabeli 1 przedstawiono przykłady takich mierników.

Tabela 1

Przykładowe mierniki ukierunkowane na pomiar ciągłego doskonalenia

Miernik	Sposób pomiaru i opis
Dostawa na czas (OTD – <i>On-time delivery</i>)	Procentowy udział produktów wysłanych i dostarczonych na czas w stosunku do wszystkich produktów wysłanych do klientów
Czas od bramy do bramy (<i>Dock-to-dock time</i>)	Mierzy przepływ materiałów przez strumień wartości począwszy od dostarczenia materiałów do przedsiębiorstwa do wysłania wyrobu gotowego klientowi. Najczęściej jest wyrażony w postaci ilości dni lub godzin. Wyliczany jest jako iloraz całych zapasów ze strumienia wartości (materiały, produkcja w toku, wyroby gotowe) i przeciętnej liczby produktów wysłanych do klientów w ciągu godziny. Przeciętną liczbę produktów wysyłanych do klienta w ciągu godziny oblicza się jako iloraz liczby produktów wysłanych do klientów oraz liczby pracujących godzin z danego tygodnia
Procent dobrych produktów za pierwszym razem (FTT – <i>First time through</i>)	Mierzy procentowy udział wytworzonych dobrych produktów, czyli bez żadnych defektów, niewymagających naprawy, ponownych testów, innych prac lub utylizacji w odniesieniu do całej produkcji z danego tygodnia (lub dnia). Alternatywnym miernikiem do FTT jest Liczba produktów odrzuconych na milion (PMM – <i>Parts rejected per milion</i>)
Przeciętny koszt jednostki produktu (<i>Average cost per unit</i>)	Obliczany jest jako całkowite koszty strumienia wartości podzielone przez liczbę jednostek produktów wysłaną do klientów w ujęciu tygodniowym
Koszty złej jakości (COPQ – <i>Cost of poor quality</i>)	Miernik obliczany jako suma kosztów wewnętrznych i zewnętrznych braków, jakie powstały w danym strumieniu wartości
Od złożenia zamówienia do wystawienia faktury (OI – <i>Order to invoice</i>)	Obliczany jako liczba dni od momentu przyjęcia zamówienia od klienta do momentu wystawienia faktury
Zdolność produkcyjna (<i>Capacity</i>)	Zdolność produkcyjna jest w koncepcji <i>lean management</i> obliczana na trzech poziomach: a) produktywna (<i>productive</i>) jako udział procentowy czasu pracy poświęconego na wytwarzania produktów zamówionych przez klienta, b) nieproduktywna (<i>non-productive</i>) jako udział procentowy czasu pracy poświęconego innym czynnościom nie tworzącym wartości dla klienta (np. naprawy, przestoje, oczekiwanie na części, szkolenia, ustawienia maszyn, inspekcje, planowanie, administrację itp.), c) dostępna (<i>available</i>) obejmującą czas pozostały (produktywny – nieproduktywny)
Powierzchnia zajmowana przez strumień wartości (<i>Floor space</i>)	Całkowita powierzchnia wyrażona w m ² , którą zajmuje strumień wartości. Zalicza się do niej całą powierzchnię związaną realizacją wszystkich procesów przedprodukcyjnych, produkcyjnych, magazynowych, związanych z wysyłką produktów do klienta oraz procesów wspierających dany strumień wartości. Miernik ten ukierunkowany jest na coraz bardziej efektywne wykorzystywanie zasobów w ramach strumienia wartości i powinien systematycznie maleć

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kennedy, Brewer (2006, s. 71), Maskell, Baggaley, Grasso (2011, s. 150–162), Michalak (2013, s. 95–100), Kowalewski (2014, s. 279).

W tabeli 1 przedstawiono wybrane mierniki odnoszące się do problematyki pomiaru ciągłego doskonalenia w ramach strumieni wartości. Na tym poziomie *kaizen* jest realizowane poprzez systematyczne poprawianie wszystkich procesów. Tworzone są w tym celu specjalne zespoły ds. usprawnień, których zadaniem jest dokładna, cotygodniowa analiza mierników dokonań, porównywanie ich z wartościami docelowymi, identyfikacja problemów oraz opracowywanie ich skutecznych rozwiązań. Zespoły również zajmują się oceną

realizowanych projektów ukierunkowanych na ciągłe doskonalenie oraz opracowywaniem ich nowych koncepcji. Warto podkreślić, że ciągłe doskonalenie w każdym strumieniu wartości wymaga skutecznych narzędzi raportowania (Kowalewski, 2015, s. 265, 266 za: Maskell, Baggaley, Grasso, 2011, s. 145–147, 167). Do tego celu wykorzystuje się odpowiednie zestawy mierników, tablice wyników strumienia wartości (ang. *box score*), rachunek zysków i strat strumienia wartości, mapy strumienia wartości i inne. Przykład tablicy wyników strumienia wartości został przedstawiony w tabeli 2.

Tabela 2

Przykład tablicy wyników strumienia wartości

Wyszczególnienie	Tydzień 26	Tydzień 27	Tydzień 28	Wartość docelowa
Mierniki operacyjne				
Sprzedaż na pracownika (\$)	9048	9940	9965	10 769
% dobrych produktów za pierwszym razem	65	66	70	90
Czas od bramy do bramy (dni)	18,3	19,0	17,5	10,0
Powierzchnia podłogi (m ²)	8500	8500	8500	8000
Dostawy na czas (%)	90	92	89	97
Liczba dni niespłaconych należności	25	25	26	23
Mierniki zdolności produkcyjnych				
Produktywne (%)	31	31	30	35
Nieproduktywne (%)	47	47	46	20
Dostępne (%)	22	22	24	45
Mierniki finansowe				
Przychód (\$)	352 910	387 678	388 657	420 000
Koszty materiałów (\$)	184 879	190 567	189 879	180 000
Koszty przerobu (<i>conversion costs</i>) (\$)	87 645	88 202	89 458	75 000
Zysk w strumieniu wartości (\$)	80 386	108 909	109 320	165 000

Źródło: Kowalewski (2015, s. 264), opracowanie na podstawie: Maskell, Baggaley, Grasso (2011, s. 64, 77, 128) oraz Maskell, Kennedy (2007, s. 68).

Tablica wyników jest doskonałym przykładem narzędzia pomiaru dokonań wspierającym i monitorującym ciągłe doskonalenie przedsiębiorstwa. Zazwyczaj raportowanie na tym poziomie odbywa się z cotygodniową częstotliwością w ramach trzech perspektyw: operacyjnej, zdolności produkcyjnych oraz finansowej. Tablica wyników umożliwi precyzyjną identyfikację obszarów wymagających poprawy i wspiera ciągłe monitorowanie realizowanych udoskonalień. Podsumowując należy dodać, że zaprezentowane narzędzia doskonale wpisują się w system i kulturę ciągłego doskonalenia przedsiębiorstwa, ale nie jest to ich jedyna rola.

3. *Kaizen costing*

Kaizen costing, czyli rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, to system wspierający proces redukcji kosztów w przedsiębiorstwie związany bezpośrednio ze stosowaniem koncepcji *kaizen*. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, podobnie jak sama koncepcja *kaizen*, nie jest jednoznacznie charakteryzowany w literaturze przedmiotu w odniesieniu do zasad, możliwości oraz obszarów jego wykorzystania. Najczęściej wskazuje się na wykorzystanie *kaizen costing* we wspomaganii rachunku kosztów docelowych (ang. *target costing*) i po-

szukiwaniu działań umożliwiających osiągnięcia zaplanowanego kosztu docelowego już w fazie wytwarzania produktu. Druga możliwość jego wykorzystania dotyczy ciągłego poszukiwania działań obniżających koszty we wszystkich aspektach funkcjonowania przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia zaplanowanego poziomu zysku.

Kluczowa zasada rachunku kosztów ciągłego doskonalenia określa, aby wszystkie podejmowane działania związane z redukcją kosztów uwzględniały precyzyjnie zdefiniowaną dla klienta wartość produktu w odniesieniu do jego cech jakościowych i funkcjonalnych. Podejmowane działania nie mogą tej wartości pomniejszać. Zazwyczaj wyróżnia się trzy typy *kaizen costing* (Sobańska, 2013, s. 64):

- a) odnoszący się do kosztów ogólnych produkcji,
- b) odnoszący się do kosztów indywidualnych produktu,
- c) odnoszący się do kosztów okresu.

W rachunku kosztów ciągłego doskonalenia wykorzystuje się zaangażowanie wszystkich pracowników w procesy redukcji kosztów. Sprzyja temu odpowiednia kultura organizacyjna promująca i premiująca ciągłe doskonalenie w przedsiębiorstwie. Można wyróżnić różne rodzaje działań ukierunkowane na systematyczną redukcję kosztów. Do najczęstszych można zaliczyć między innymi: usprawnianie i skracanie procesów produkcyjnych, logistycznych i innych, poszukiwanie wartościowych zamienników materiałów i komponentów wykorzystywanych w produkcji.

4. Pomia Możliwości wykorzystania koncepcji *kaizen* i *kaizen costing* w przedsiębiorstwach działających w Polsce

Koncepcja ciągłego doskonalenia, czyli *kaizen* oraz wyodrębniony z niej rachunek kosztów ciągłego doskonalenia są obecnie wykorzystywane w zarządzaniu różnorodnymi przedsiębiorstwami na całym świecie, również w Polsce. Warto podkreślić, że pierwotnym ich środowiskiem były wielkie działające na rynku międzynarodowym japońskie koncerny produkcyjne, szczególnie z branży samochodowej oraz elektronicznej. Analizując przypadki wykorzystania tej koncepcji w przedsiębiorstwach działających w Polsce można wyróżnić przynajmniej trzy sposoby jej implementacji i wykorzystania w zarządzaniu.

Pierwszy przypadek jest najbardziej oczywisty i dotyczy wielkich japońskich koncernów, takich jak Toyota, które również otworzyły fabryki w Polsce. Toyota posiada w Polsce dwie fabryki: w Wałbrzychu fabrykę przekładni i silników, a także w Jelczu-Laskowicach fabrykę silników wysokoprężnych. Ponadto w Wrocławiu od 2015 działa Centrum Usług Wspólnych dla wszystkich europejskich oddziałów koncernu i spółek zależnych, a także należy wymienić jeszcze ośrodek marketingu i dystrybucji samochodów oraz Toyota Motor Handling - dystrybutora wózków widłowych. W każdej z fabryk koncernu oraz u jej dostawców jest od lat z powodzeniem wykorzystywana jest koncepcja *kaizen* i *kaizen costing* jako istotny element bardzo specyficznego, ale efektywnego systemu zarządzania. Warty podkreślenia jest fakt transferu wiedzy dotyczącej całego systemu zarządzania i produkcji opracowanego w Toyocie do dostawców współpracujących z koncernem. Jest to jeden z elementów tzw. filozofii Toyoty i opiera się na długoletniej i bardzo ścisłej, skutecznej współpracy z dostawcami surowców i komponentów produktów. Światowy sukces Toyoty spowodował, że inne wielkie koncerny też zaczęły kopiować jej rozwiązania, w tym narzędzia *kaizen* i *kaizen costing*. Do takich firm należy zaliczyć między

innymi Volkswagena, Opla i Volvo z branży motoryzacyjnej oraz takie przedsiębiorstwa jak Bosch czy ABB.

Drugim obszarem wykorzystania koncepcji *kaizen* i *kaizen costing* są przedsiębiorstwa wdrażające *lean management*. Należy jeszcze raz podkreślić, że system *lean* to odwzorowanie najważniejszych zasad zarządzania i produkcji rozwiniętych we wspomianej już w niniejszym artykule Toyocie. *Lean* jest obecnie jedną z najpopularniejszych filozofii zarządzania wdrażanych w różnorodnych przedsiębiorstwach na całym świecie. Jednym z filarów *lean* jest koncepcja *kaizen* wraz z jej narzędziami. Obserwując implementacje *lean* do firm działających w Polsce można zaobserwować dwa warianty: permanentna zmiana całego dotychczasowego systemu zarządzania i przejście na *lean management* oraz obecnie najpopularniejszy wariant to wdrażanie wybranych narzędzi *lean*, w tym bezpośrednio dotyczących koncepcji ciągłego doskonalenia.

Przypadek trzeci to wdrażanie do przedsiębiorstwa samej koncepcji *kaizen* i związanych z nią narzędzi. Filozofia ciągłego doskonalenia przedsiębiorstwa, systematycznego rozwijania wiedzy i zaangażowania pracowników, budowanie otwartej kultury organizacyjnej ukierunkowanej na współpracę i wspólne rozwiązywanie problemów to dziś jedne z najważniejszych obszarów zarządzania współczesnych przedsiębiorstw powodujące ogromne zainteresowanie narzędziami tej koncepcji.

Uwagi końcowe

Kaizen i zintegrowany z nią *kaizen costing* to wywodząca się z japońskich przedsiębiorstw koncepcja ukierunkowana na ciągłe doskonalenie każdego aspektu funkcjonowania organizacji. Należy podkreślić, że najczęściej jest wykorzystywana w przedsiębiorstwach, które wdrożyły system *lean management*, jako zintegrowany element tego systemu, a nie jako oddzielna koncepcja. W tych warunkach *kaizen* to jeden z głównych filarów *lean management*, który ukierunkowuje organizację na poszukiwanie doskonałości operacyjnej i biznesowej.

W artykule zaprezentowano podstawowe narzędzia tej koncepcji, takie jak: 5S, *just-in-time*, mapowanie strumienia wartości, oraz raport A3. Ponadto scharakteryzowano system raportowania wewnętrznego przedsiębiorstwa ukierunkowane na koncepcję *kaizen*.

Z koncepcją *kaizen* bezpośrednio związany jest rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, do którego zadań należy poszukiwanie możliwości systematycznej redukcji kosztów przedsiębiorstwa w każdym obszarze jego działalności. Warto podkreślić, że *kaizen costing* jest też często wykorzystywany jako system wspomagający rachunek kosztów docelowych. Na koniec wskazano na możliwości wykorzystania koncepcji *kaizen* i *kaizen costing* w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

Literatura

- Kennedy, F., Brewer P. (2006). The Lean Enterprise and Traditional Accounting—Is the Honeymoon Over? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, September/October.
- Kowalewski, M. (2014). Pomiar dokonań podporządkowany zasadom lean management. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 343.
- Kowalewski, M. (2015). Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w lean accounting. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 398.

- Liker, J.K., Convis, G.L. (2012). *Droga Toyoty do lean leadership Osiągnięcie i utrzymanie doskonałości dzięki kształtowaniu przywódców*. Warszawa: Wyd. MT Biznes.
- Maskell, B., Baggaley, B., Grasso, L. (2011). *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise. Second Edition*. Productivity Press.
- Maskell, B., Baggaley, B. (2006). Lean Accounting: What's It All About? *Target*, 22, 1.
- Maskell, B., Kennedy, F. (2007). Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April.
- Michalak, J. (2013). Pomiar dokonań w szczupłym przedsiębiorstwie. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management szczupła rachunkowość w zarządzaniu*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Michalak, M., Zarzycka, E. (2013). Lean w procesach operacyjnych. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management szczupła rachunkowość w zarządzaniu*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Monden, Y., Akter, M., Kubo, N. (1997). Target Costing Performance Based on Alternative Participation and Evaluation Methods: A Laboratory Experiment. *Managerial and Decision Economics*, 18.
- Monden, Y., Hamada, K. (1991). Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies. *Journal of Management Accounting Research*, Fall.
- Nita, B. (2008). *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwa*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Nowak, E., Wierziński, M. (2010). *Rachunek kosztów Modele i zastosowania*. Warszawa: PWE.
- Sobańska, I. (2013). Lean accounting – geneza, zasady, metody. W: I. Sobańska (red.), *Lean accounting integralny element lean management szczupła rachunkowość w zarządzaniu*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Szycha, A. (2008). *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Wierziński, M. (2010). Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. W: E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów Modele i zastosowania*. Warszawa: PWE.

KAIZEN AND KAIZEN COSTING IN MANAGEMENT OF AN ENTERPRISE

Abstract: *Purpose* – the main purpose of this paper is to present the types and tools of kaizen and kaizen costing as a significant part of lean management system implementing to different organizations around the world. *Design/Methodology/Approach* – the following research methods: literature studies, analysis, synthesis, induction and inference. *Findings* – the paper presents types, methods and diversity of tools of kaizen concept. There are also discussed performance measurement and management tools supporting continuous improvement of a lean enterprise and the lowdown of kaizen costing. *Originality/Value* – kaizen is a concept that is responsible for the pursuit of perfection. This concept is implementing to different enterprises generally as a relevant part of lean management system.

Keywords: kaizen, kaizen costing

Cytowanie

- Kowalewski, M. (2016). Koncepcja kaizen i kaizen costing w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 277–284. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-29; www.wneiz.pl/frfu.