

MAGDALENA KOWALCZYK

RACHUNEK KOSZTÓW CIĄGŁEGO DOSKONALENIA W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH

Słowa kluczowe: zarządzanie, sektor publiczny, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

Keywords: management, public sector, kaizen costing

Klasyfikacja JEL: H79

Wprowadzenie

Zarządzanie w sektorze finansów publicznych na przełomie ostatnich lat ewoluowało, czego przyczyną było wdrożenie filozofii *New Public Management*. Jednym z postulatów NPM jest odejście od krytykowanego tradycyjnego, biurokratycznego modelu administracji publicznej i położenie nacisku na oszczędność, wydajność i efektywność funkcjonowania sektora finansów publicznych. Dlatego w sektorze finansów publicznych położono duży nacisk na wdrożenie w nim narzędzi zarządzania stosowanych wcześniej przez przedsiębiorstwa prywatne. Oczywiście, nie wszystkie rozwiązania charakterystyczne dla podmiotów prywatnych można zastosować w sektorze finansów publicznych, ze względu na to, iż te podmioty nie prowadzą działalności komercyjnej. Jednak zgodnie z postulatami zasady „3-E”, nowoczesne zarządzanie finansami publicznymi ma być oszczędne, efektywne i wydajne, co implikuje tym, iż w sektorze publicznym należy wprowadzać metody zarządzania, które pozwolą zredukować koszty funkcjonowania tych podmiotów.

Jedną z takich metod jest japońska koncepcja kaizen, która oznacza proces ciągłego doskonalenia. Jak twierdzi Masaaki Imai, koncepcję kaizen można stosować nie tylko w przemyśle przetwórczym czy fabrykach, ale również w sektorze usług publicznych – administracji publicznej, edukacji, usługach zdrowotnych¹.

Celem artykułu jest próba przedstawienia koncepcji kaizen i możliwości jej wykorzystania w sektorze finansów publicznych. Przedmiotem niniejszego opracowania jest rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, a podmiotem jednostki samorządu terytorialnego.

¹ A. Góralczyk: *Kaizen – kolejny krok do przodu*, Magazyn CXO, styczeń 2005, s. 3.

W pierwszej części artykułu omówiono ogólne założenia koncepcji kaizen, natomiast druga część artykułu przedstawia rachunek kosztów ciągłego doskonalenia i możliwości jego implementacji w sektorze finansów publicznych.

W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz metodę badań dokumentów.

Istota kaizen

Kaizen jest japońskim słowem, które stało się popularne w wielu zachodnich przedsiębiorstwach. Oznacza wprowadzanie ciągłych zmian w standardach pracy. Jest wyrazem złożonym z dwóch części: Kai (zmiana) i Zen (na lepsze). Termin pochodzi od Gemba Kaizen, oznaczającego „ciągłe ulepszanie”, jest sednem strategii doskonalenia produkcji i jest uważane za niezbędny w środowisku konkurencji².

Dla wielu autorów kaizen jest kluczem do sukcesu, określanym jako nowa fala w strategiach produkcji. Imai definiuje kaizen jako jedną z najważniejszych koncepcji w japońskim zarządzaniu. Oliwer i Wilkinson twierdzą, że dla wielu kaizen jest podstawową cechą odróżniającą japońskie organizacje od zachodnich. Bertodo uważa, że dzięki kaizen japońskie przedsiębiorstwa są w stanie efektywnie zarządzać wydajnością i jakością³.

Koncepcję kaizen cechuje przede wszystkim orientacja na proces oraz motywowanie pracowników do zgłaszania sugestii, dotyczących poprawy wykonywania pracy. W koncepcji tej bardzo ważne jest, aby w ciągle doskonalenie procesów występujących w przedsiębiorstwie byli zaangażowani pracownicy na wszystkich szczeblach struktury organizacyjnej, a więc zarówno kadra menedżerska, kierownicy operacyjni, jak i zwykli robotnicy. W systemie kaizen ceni się wszystkich pracowników, którzy dostrzegają możliwości usprawnień w zakresie wykonywanej pracy i zgłaszają je swoim przełożonym.

Zarządzanie oparte na ciągłym doskonaleniu oddziałuje na skrócenie czasu przebiegu procesów, poprawę jakości produktów, jak również obniżenie ilości zużywanych zasobów⁴.

Według Instytutu Kaizen, trzema podstawowymi zasadami kaizen w sferze zarządzania są:

1. Orientacja na procesy i rezultaty.
2. Stosowanie myślenia systemowego.
3. Poszukiwanie przede wszystkim przyczyn strat i marnotrawstwa (japońskie muda), a nie winnych tych stanów⁵.

² J. Singh, H. Singh: *Kaizen philosophy: a review of literature*, The Icfai University of Operations Management 2009, Vol. VIII, No 2, s. 51.

³ H. Malloch: *Strategic and HRM aspects of kaizen: a case study*, New Technology, Work and Employment, Blackwell Publishers, LTD, 1997, s. 109.

⁴ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 151.

⁵ A.A., Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta: *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwers, Warszawa 2010, s. 648.

Celem koncepcji kaizen jest dążenie do zwiększenia efektywności procesów produkcyjnych lub procesów dostarczania usług. Jego realizacja wiąże się z akceptacją wykonanego projektu, wyrobu lub usługi. Uwaga kierowników i pracowników jest zwrócona na poszukiwanie sposobów zmniejszenia kosztów wytwarzania i dostarczania produktów. System *kaizen costing* będzie efektywny, jeśli standardy (normy) zużycia materiałów oraz czasu pracy maszyn lub robotników – a zatem i standardowe koszty – będą dokładne, możliwe do osiągnięcia i rzetelnie ustalone⁶.

Kaizen przynosi przedsiębiorstwu wymierne korzyści kosztowe, co potwierdza sukces wielu japońskich organizacji. Skuteczność kaizen – koncepcji określanej często mianem filozofii – zależy jednak od głębokiego wewnętrznego przekonania, że nasz sposób życia – czy dotyczy pracy w przedsiębiorstwie, życia społecznego, czy życia domowego – wymaga ciągłego doskonalenia, a to zależy przede wszystkim od kultury społecznej, cech osobowościowych i od kultury organizacji, w jakiej pracownicy przedsiębiorstwa funkcjonują⁷.

Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

W metodzie *kaizen costing* uwaga jest skoncentrowana na ciągłym doskonaleniu procesu produkcyjnego przez wprowadzenie różnych usprawnień. Efektem tych udoskonaleń powinien być wzrost racjonalności wykorzystania zasobów produkcyjnych przedsiębiorstwa, co powinno doprowadzić do systematycznego obniżania kosztów wytwarzania produktów.

Koncepcja *kaizen costing* obejmuje dwa rodzaje działań podejmowanych w celu redukcji kosztów wykorzystania zasobów produkcyjnych:

- działania podejmowane po upływie trzech miesięcy od momentu wprowadzenia produktu na rynek,
- działania wykonywane w związku z opracowaniem rocznego budżetu działalności przedsiębiorstwa.

Działania pierwszego rodzaju są podejmowane wówczas, gdy po upływie trzech miesięcy od momentu wprowadzenia produktu na rynek nie został osiągnięty założony w fazie przedprodukcyjnej poziom kosztów docelowych. Okres trzymiesięczny jest traktowany jako czas niezbędny do tego, aby pracownicy wystarczająco dobrze poznali proces wytwarzania nowego produktu. Jeśli po upływie tego okresu rzeczywiste koszty wytworzenia produktu przewyższają koszty docelowe, to powołuje się zespół, którego zadaniem jest określenie i organizacja działań, jakie powinny być podjęte w celu obniżenia kosztów wytworzenia produktu. W ostatecznym wyniku działania te powinny doprowadzić do tego, aby koszty wytworzenia produktu osiągnęły poziom kosztów docelowych.

⁶ A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha: *op. cit.*, s. 649.

⁷ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006, s. 242.

Natomiast działania drugiego rodzaju są prowadzone systematycznie w związku z opracowywaniem rocznego budżetu działalności przedsiębiorstwa (jednostki). Działania te mają na celu doprowadzenie do osiągnięcia planowanego zysku.

Wdrażając koncepcję *kaizen costing*, wychodzi się z założenia, że cel ten nie może być w pełni osiągnięty przez wzrost wielkości sprzedaży czy też podniesienie ceny sprzedaży. Uznaje się natomiast, że bardziej skutecznym wzrostem zysku jest redukcja kosztów poprzez poprawę efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa⁸.

Wprowadzenie filozofii *kaizen costing* w przedsiębiorstwie wymaga zbudowania odpowiedniego systemu motywacji, który zachęcałby do wprowadzania innowacji i ulepszeń w procesach zachodzących w przedsiębiorstwie. Standardy ustalane są nie tylko po to, aby je osiągać, ale przede wszystkim po to, aby je jak najszybciej przekraczać.

Tradycyjne systemy zarządzania kosztami, stosowane przez wiele zachodnich przedsiębiorstw, nie koncentrują się, w przeciwieństwie do *kaizen*, na optymalizacji działań, ale na poprawie wyników osiąganych przez przedsiębiorstwo. Tak zbudowany system motywuje przede wszystkim do ograniczania wysokości kosztów, a nie do zarządzania nimi. Zarządzający nie są zainteresowani tym, w jaki sposób koszty zostaną obniżone, ale przede wszystkim czy zostanie osiągnięty cel w postaci ich redukcji.

Filozofia *kaizen* jest obecnie dość szeroko rozpowszechniona wśród wiodących przedsiębiorstw europejskich, jednakże jej powiązanie z odpowiednimi informacjami kosztowymi, szczególnie tymi opartymi na rachunku kosztów działań, tworzące efektywnie funkcjonujący system *kaizen costing*, jest jeszcze stosunkowo rzadko upowszechnione⁹.

Koncepcję *kaizen* po pierwsze należy postrzegać w silnym związku z rachunkiem cyklu życia produktu, ponieważ może on pobudzać do identyfikowania możliwości redukcji każdego rodzaju (bez względu na przyjętą w jednostce klasyfikację) kosztu i w każdej fazie życia produktu. W takim ujęciu *kaizen* silnie oddziałuje na rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów projektów innowacyjnych, rachunek kosztów „dokładnie na czas”, rachunek kosztów klientów, ponieważ koncepcje te wiążą się z zarządzaniem kosztami w różnych obszarach ważnych dla całkowitego kosztu życia produktu.

Po drugie, jest konsekwencją stosowania rachunku kosztów docelowych, w tym przypadku do głosu dochodzi przede wszystkim znaczenie *kaizen* w odniesieniu do zarządzania wytwarzaniem produktu.

Wdrożenie *kaizen* w dowolnym obszarze wymaga włączenia do koncepcji rachunkowości odpowiedzialności takiego systemu motywacyjnego pracowników, specjalistów w danym obszarze, który jest adekwatny do horyzontu czasowego zamierzonego działania w tym obszarze.

⁸ E. Nowak: *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009, s. 238–239.

⁹ P. Warowny: *Zarządzanie kosztami nowych produktów i technologii*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010, s. 346–347.

Docelowe efekty wynikające ze stosowania kaizen muszą być uwzględnione w systemie informacji planistycznej przedsiębiorstwa. Oznacza to, że plany przedsiębiorstwa powinny przewidywać w jakim czasie, w jakich rozmiarach i w jakich obszarach można spodziewać się redukcji kosztów, której najważniejszymi sprawcami będą pracownicy przedsiębiorstwa i ich „oddolne” pomysły.

Stosowanie koncepcji kaizen wymaga określenia jej efektów, co oznacza konieczność ustalania docelowej stopy redukcji kosztów oraz gromadzenia informacji z obszaru objętego kaizen. Dzięki temu raportowaniu można ustalać odchylenia i oceniać postępy w redukcji kosztów¹⁰.

Zasady ewidencji kosztów w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia

Wdrożenie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia w sektorze finansów publicznych wymaga stosowania przez te podmioty rozbudowanej ewidencji kosztów. Obecnie stosowana ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest niewystarczająca dla celów zarządczych. Przydatność układu rodzajowego dla efektywnego zarządzania kosztami w organizacji jest niewielka. Dlatego jednostki sektora finansów publicznych, które chciałyby wdrożyć rachunek kosztów ciągłego doskonalenia muszą, po pierwsze, ewidencjonować koszty w układzie funkcjonalnym.

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa (...) z dnia 5 lipca 2010 roku pozwala podmiotom sektora finansów publicznych na ewidencję kosztów w dwóch układach – rodzajowym (dla celów sprawozdawczości finansowej) i według typów działalności (dla celów zarządczych).

W sektorze finansów publicznych wyróżniamy następujące koszty układu funkcjonalnego – koszty działalności podstawowej, koszty działalności pomocniczej i koszty zarządu (tab. 1).

Tabela 1

Koszty funkcjonalne w jednostkach sektora finansów publicznych

| Nazwa konta | Zakres ewidencji |
|---------------------------------|---|
| Koszty działalności podstawowej | Służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej. |
| Koszty działalności pomocniczej | <ul style="list-style-type: none"> – świadczenie usług, w szczególności sprzętowych transportowych, remontowych na rzecz innych komórek wykonujących działalność podstawową, – wytwarzanie na własne potrzeby jednostki energii oraz materiałów, – wykonanie we własnym zakresie inwestycji, – pełnienie innych funkcji pomocniczych (stołówki, domy mieszkalne, obiekty socjalne). |
| Koszty zarządu | Służy do ewidencji wyodrębnionych kosztów związanych z zarządzaniem jednostką jako całością (kosztów ogólnoadministracyjnych) oraz kosztów ogólnych dotyczących danej jednostki jako całości (a w szczególności utrzymanie terenu, straż przemysłowa i przeciwpożarowa). |

Źródło: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (...), DzU 2010, nr 128, poz. 861.

¹⁰ *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów...*, op. cit., s. 243–245.

Wdrożenie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia wymaga dalszego podziału kosztów na stałe i zmienne oraz kontrolowane i niekontrolowane (tab. 2). Za kształtowanie wysokości ponoszonych kosztów w organizacji powinny ponosić odpowiedzialność odpowiednie komórki, nazywane ośrodkami odpowiedzialności. Jednak nie wszystkie koszty mogą być przez komórki kontrolowane, stąd podział na kontrolowane i niekontrolowane.

Tabela 2

Klasyfikacja kosztów

| Koszty stałe i zmienne | |
|---------------------------------------|---|
| Koszty stałe | Koszty stałe są niezależne od bieżącego poziomu działalności, nie powinny zmieniać się w krótkim okresie, można je podzielić na: <ul style="list-style-type: none"> – koszty obowiązkowe – są to koszty wywodzące się z już podjętych zobowiązań prawnych i umownych (np. stawki podatkowe, składki ubezpieczeniowe, czynsz), – koszty ogólnego zarządu – obejmują płace pracowników, których praca wiąże się z bieżącą działalnością jednostki oraz inne koszty wspomagające. – planowe (lub uznaniowe) koszty stałe – obejmują koszty usług niezwiązane bezpośrednio z bieżącymi działaniami, ale wynikające z decyzji wspierających ogólny rozwój jednostki (szkolenia, działalność promocyjna i marketingowa). |
| Koszty zmienne | Koszty zmienne to te, które powstają mniej więcej wprost proporcjonalnie do poziomów działalności przedsiębiorstwa, wyników lub wartości obrotów handlowych jednostki. Główne koszty zmienne to wynagrodzenia pracowników bezpośrednio zatrudnionych w działalności operacyjnej oraz koszty zakupionych zapasów wykorzystywanych do produkcji. |
| Koszty kontrolowane i niekontrolowane | |
| Koszty kontrolowane | Koszty kontrolowane są to koszty, których wielkość i struktura zależą od zarządzającego danym ośrodkiem odpowiedzialności, np. płace bezpośrednie, zużycie materiałów bezpośrednich. |
| Koszty niekontrolowane | Koszty niekontrolowane to te, na kształtowanie których zarządzający ośrodkami odpowiedzialności nie ma wpływu, np. metody naliczania odpisu amortyzacyjnego. |

Źródło: J.J. Glynn, J. Perrin, M.P. Murphy: *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 255–256.

Ten podział kosztów jest wykorzystywany w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia ustalonych na podstawie docelowej redukcji kosztów kontrolowanych w skali całej jednostki. Stopa redukcji kosztów wskazuje, o ile procent powinny być obniżone koszty kontrolowane w skali całej organizacji. Całkowita wielkość obniżki kosztów w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności podlega zazwyczaj dekompozycji na poszczególne pozycje kosztów¹¹.

W sektorze finansów publicznych wprowadzenie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia będzie miało inny wymiar niż w jednostkach komercyjnych.

¹¹ K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak: *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 212–213.

Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia w sektorze publicznym

W sektorze finansów publicznych rachunek kosztów ciągłego doskonalenia będzie miał inną formułę niż w przedsiębiorstwach komercyjnych. Głównym celem tego rachunku w podmiotach prywatnych jest doprowadzenie do osiągnięcia planowanego poziomu zysku, przy czym przyjmuje się, że cel ten powinien być osiągnięty poprzez redukcję ponoszonych kosztów. Różnica pomiędzy wielkością pożądanego zysku a poziomem zysku ustalonym w budżecie wyznacza zadania dla przedsiębiorstwa w zakresie obniżki kosztów działalności.

Natomiast w sektorze finansów publicznych wdrożenie kaizen wygląda inaczej, po pierwsze wyznacznikiem redukcji kosztów nie jest pożądana wielkość zysku, bo celem funkcjonowania tych podmiotów jest świadczenie usług na rzecz ludności. Po drugie, charakter podmiotów sektora finansów publicznych powoduje, że celem wdrożenia kaizen będzie redukcja wydatków ponoszonych na realizowane działania. Redukcja wydatków będzie możliwa głównie przez wzrost jakości świadczonych usług. Na przykład krótszy termin wydawania pozwolenia na budowę spowoduje:

- wzrost jakości świadczonej usługi (korzyść dla klienta),
- wzrost efektywności pracowników jednostki.

Przykładem wdrożenia kaizen w jednostkach samorządu terytorialnego jest Aberdeenshire w Szkocji. Projekt ten ma charakter długoterminowy, głównym jego celem jest stworzenie systemu ciągłego doskonalenia, dzięki któremu również pracownicy będą mogli zobaczyć, w jaki sposób można poprawić jakość świadczonych usług.

Pierwszym krokiem zmierzającym do wdrożenia kaizen było uporządkowanie wszystkich procesów/działań realizowanych w jednostce. Punktem wyjścia dla realizacji projektu było założenie, że wszystkie wydziały/jednostki muszą ze sobą współpracować. Powołano moderatora, który zajmował się współpracą z innymi działami, do jego zadań należało między innymi:

- sprawdzenie czy realizowane zadania są realne do wykonania,
- kontrola zespołu wdrażającego kaizen, aby realizował zadania w wyznaczonym terminie,
- dostarczanie bieżących informacji o postępach z realizacji poszczególnych działań w ramach projektu,
- motywowanie zespołu.

Osiągnięte wyniki (wzrost wydajności i oszczędność) są ważne, ale oprócz nich opracowany model wdrożenia kaizen zapewnia poprawę najważniejszych procesów realizowanych w jednostce, poprawa świadczonych usług koncentruje się na potrzebach klientów. Korzyści związane z wdrożeniem kaizen w Aberdeenshire Council odnosiły się głównie do:

- wzrostu wydajności wskaźników,
- redukcji czasu pracy poświęcanego na realizację danej usługi,
- wzrostu satysfakcji klientów,

- oszczędności (redukcja kosztów),
- skrócenia czasu realizowanych usług.

W jednostce wyodrębniono 54 rodzaje zadań realizowanych przez nią, na przykład: wydawanie pozwolenia na budowę, dbanie o jakość dróg, prowadzenie biblioteki elektronicznej¹².

Należy pamiętać, że wprowadzenie kaizen wymaga czasu, jest to projekt długoterminowy, jego efekty są nie są widoczne od razu. Realizacja założeń tego projektu, jak w większości nowoczesnych metod zarządzania, wymaga zaangażowania wszystkich pracowników jednostki.

Podsumowanie

Wprowadzenie nowoczesnych metod zarządzania w sektorze finansów publicznych, zarezerwowanych wcześniej dla przedsiębiorstw prywatnych, jest coraz częstszą praktyką. Główną przyczyną jest rosnąca presja otoczenia, od podmiotów sektora finansów publicznych oczekuje się oszczędności i wzrostu efektywności jego funkcjonowania. Niewątpliwie, zastosowanie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia w jednostkach publicznych przyczyni się do oszczędności przez redukcję ponoszonych kosztów. Jednak należy pamiętać, że wprowadzenie filozofii kaizen wymaga, oprócz aktywnego włączenia się pracowników, również wprowadzenia zmian w ewidencji kosztów jednostek sektora finansów publicznych.

Jednostki wdrażające rachunek kosztów ciągłego doskonalenia powinny, oprócz klasyfikacji kosztów w układzie rodzajowym, ewidencjonować koszty w układzie funkcjonalnym. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności pozwoli dokonać dalszego podziału kosztów – na realizowane działania.

Podział kosztów ze względu na miejsce ich powstania pozwoli na kontrolę wysokości ponoszonych nakładów na poszczególne działania. Ciągła analiza kosztów ponoszonych na poszczególne działania pozwoli również na dokonanie ich podziału na stałe i zmienne, co dalej pozwoli ocenić, które z nich jednostka może kontrolować.

Wdrażane reformy sektora finansów publicznych implikują zmiany w rachunkowości budżetowej, które pozwalają na wprowadzanie coraz większej liczby narzędzi rachunkowości zarządczej, stosowanej wcześniej głównie przez podmioty komercyjne.

Literatura

- Czermiński A., Czerska M., Nogalski B., Rutka R., Apanowicz A.: *Zarządzanie organizacjami*, Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E.: *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.

¹² *Kaizen a Model for continuous improvement Aberdeenshire Council*, North East Scotland, International Leading Practices Symposium, 29–30 May 2008.

- Glynn J.J., Perrin J., Murphy M.P.: *Rachunkowość dla menedżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Góralczyk A.: *Kaizen – kolejny krok do przodu*, Magazyn CXO, styczeń 2005.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A.: *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwers, Warszawa 2010.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A.: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Kaizen a Model for continuous improvement Aberdeenshire Council*, North East Scotland, International Leading Practices Symposium 29–30 May 2008.
- Malloch H.: *Strategic and HRM aspects of kaizen: a case study*, New Technology, Work and Employment, Blackwell Publishers LTD, 1997.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M.: *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Nowak E.: *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, DzU 2010, nr 128, poz. 861.
- Singh J., Singh H.: *Kaizen philosophy: a review of literature*, The Icfai University of Operations Management 2009, Vol. VIII, No 2.
- Suarez Barraza M.F., Smith T., Dahlgard-Park S.M.: *Lean – kaizen public service: an empirical approach in Spanish local governments*, „The TQM Journal” 2009, Vol. 21 No 2.
- Warowny P.: *Zarządzanie kosztami nowych produktów i technologii*, [w:] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2010.

dr Magdalena Kowalczyk
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Streszczenie

Celem artykułu jest próba przedstawienia koncepcji kaizen i możliwości jej wykorzystania w sektorze finansów publicznych. Przedmiotem niniejszego opracowania jest rachunek kosztów ciągłego doskonalenia, a podmiotem – jednostki samorządu terytorialnego.

W pierwszej części artykułu omówiono ogólne założenia koncepcji kaizen, natomiast druga część przedstawia rachunek kosztów ciągłego doskonalenia i możliwości jego implementacji w sektorze finansów publicznych.

W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz metodę badań dokumentów.

KAIZEN COSTING IN PUBLIC SECTOR

Summary

The purpose of this article is an attempt to present the concept of kaizen and the possibility of its use in the public finance sector. The study presents costing of continuous improvement of a local government entity.

In the first part the article discusses the general concepts of kaizen, while the second part presents the account of the cost of continuous improvement and the possibility of its implementation in the public finance sector. In this study the method of analysis and critique of the literature and the method of research documents were used.