



Sabina Rokita

Politechnika Rzeszowska
Wydział Zarządzania
Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości
srokita@prz.edu.pl

FILOZOFIA KAIZEN I KAIZEN COSTING JAKO NARZĘDZIA WSPIERAJĄCE ZARZĄDZANIE W JST

Streszczenie: W artykule poruszono wybrane problemy zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego (JST). Zwrócono uwagę na formalno-prawne aspekty funkcjonowania JST oraz wskazywane w literaturze i praktyce przyczyny niegospodarności w sektorze publicznym, m.in. nadmierną biurokrację, brak konkurencji, regulacje prawne, niewłaściwy system motywacyjny. Omówiono istotę filozofii kaizen i kaizen costing oraz wskazano możliwości ich wykorzystania w zarządzaniu JST.

Słowa kluczowe: zarządzanie, jednostki samorządu terytorialnego, kaizen, kaizen costing.

JEL Classification: H83.

Wprowadzenie

Jednym z kluczowych czynników determinujących stopień realizacji zadań w jednostkach samorządu terytorialnego (JST), czyli ogólnie rzecz ujmując zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnej, są posiadane zasoby, w tym zasoby finansowe. Organizacyjno-prawna specyfika funkcjonowania JST w znacznym stopniu ogranicza zarządcze pole manewru w zakresie wykonywanych zadań oraz sposobów pozyskiwania zasobów finansowych na ich realizację (zarówno po stronie dochodów, jak i wpływów). Nie zmienia to jednak faktu, że oczekiwania społeczeństwa w stosunku do ilości i jakości świadczonych usług publicznych ciągle rosną, a zwykle przyrost ten jest nieproporcjonalny do zasobów finansowych, jakimi dysponują JST. Z drugiej jednak strony nie bez powodu podnoszone są zarzuty o niekoniecznie skutecznym i efektywnym wykorzystaniu i tak ograniczonych środków publicznych. Czynniki te, jako jedne z waż-

niejszych, spowodowały poszukiwanie przez JST sprawdzonych rozwiązań z obszaru zarządzania w biznesie, których wdrożenie przyczyniłoby się do zwiększenia skuteczności działania. Niewątpliwie jedną z koncepcji wartych uwagi jest kaizen, która odpowiednio zastosowana powinna przynieść wymierne, pozytywne rezultaty, również w zakresie redukcji kosztów.

Celem artykułu jest wskazanie możliwości wykorzystania filozofii kaizen i kaizen costing w zarządzaniu JST.

W rozważaniach wykorzystano następujące metody badawcze: analizę literatury, wnioskowanie indukcyjne i dedukcyjne.

1. Istota JST oraz wybrane problemy zarządzania

Samorząd terytorialny jest wyrazem decentralizacji administracji publicznej w państwie, dokonywanej w celu przeniesienia decyzyjności w zakresie spraw publicznych jak najbliżej miejsca ich wykonywania [Kornberger-Sokołowska, 2012, s. 13], co powinno skutkować lepszym zaspokojeniem potrzeb lokalnych. Decentralizacja wiąże się zatem z koniecznością [Kornberger-Sokołowska, 2012, s. 14]:

- określenia i przekazania do realizacji zadań publicznych samorządom terytorialnym,
- przyznania samorządom praw do samodzielnego decydowania o zakresie i sposobach realizacji zadań publicznych, a także odpowiedzialności za ich wykonanie,
- umożliwienia pozyskania samorządom środków finansowych na realizację ich zadań.

W Polsce od 1 stycznia 1999 r. funkcjonuje trójszczeblowy system samorządowy tworzony przez: województwa, powiaty i gminy. Na uwagę zasługuje fakt, że w trójszczeblowej strukturze jednostki samorządu terytorialnego są w stosunku do siebie równorzędne, a pełnione przez nie zadania wzajemnie się uzupełniają.

Zadania wykonywane przez JST można podzielić na:

- zadania własne:
 - obligatoryjne,
 - fakultatywne,
- zadania zlecone:
 - obligatoryjne – na mocy ustaw,
 - powierzone – na podstawie porozumień.

Zadania własne określają odpowiednie ustawy i wykonywane są one przez JST ze środków własnych, we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność. Z tego względu zakres, sposób oraz stopień wykonania zadań własnych podlega kontroli przez organ stanowiący JST oraz społeczność lokalną, natomiast państwo dokonuje kontroli jedynie pod względem zgodności z obowiązującymi przepisami prawa. Zadania zlecone z kolei są przekazywane do realizacji JST na mocy ustaw bądź porozumień przez administrację rządową lub inne JST. Zadania te są finansowane ze środków zlecniodawców i z tego powodu podlegają szczególnym zasadom rozliczania oraz kontroli [Sołtyk, Dębowska-Sołtyk, 2016, s. 25-26].

Finansową podstawą funkcjonowania JST jest uchwała budżetowa, podejmowana odrębnie dla każdego roku budżetowego, składająca się z budżetu oraz załączników. Budżet jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów JST [Ustawa, 2009, art. 211].

Szczegółowo katalog dochodów gmin, powiatów i województw reguluje Ustawa z dnia 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (UDJST). Ogólnie dochody te można podzielić na następujące kategorie [Ustawa, 2003, art. 4-8]: dochody własne JST, subwencję ogólną, dotacje i fundusze celowe.

Wydatki JST są wynikiem realizacji zadań własnych i zleconych. Ze względu na fakt, że JST dysponują środkami publicznymi, ich wydatki muszą być ponoszone [Sołtyk, Dębowska-Sołtyk, 2016, s. 65]:

- na cele wskazane w uchwale budżetowej i w kwotach nieprzekraczających określonych w niej poziomów,
- zgodnie z przepisami regulującymi poszczególne rodzaje wydatków,
- w sposób celowy i oszczędny, a więc z zachowaniem jak najlepszej relacji osiąganych efektów do ponoszonych nakładów oraz przy doborze optymalnych metod i środków osiągnięcia założonych celów,
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadania.

Ponoszenie wydatków niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa wiąże się z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, za co grożą odpowiednie sankcje.

Budżet JST, będący elementem uchwały budżetowej, musi być sporządzony w układzie wynikającym z Ustawy o finansach publicznych, tzn. działów i rozdziałów, określających rodzaj działalności, oraz paragrafów, określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku [Ustawa, 2009, art. 39]. Z tego względu planowane dochody JST prezentowane są według ich źródeł, w układzie działów klasyfikacji budżetowej, w podziale na majątkowe (tzn. dotacje i środki prze-

znaczone na inwestycje, dochody ze sprzedaży majątku, dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności) oraz dochody bieżące (tzn. te, które nie są traktowane jako dochody majątkowe) [Ustawa, 2009, art. 235]. Podobna zasada dotyczy prezentacji wydatków w budżecie. Planowane wydatki JST również wykazywane są w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, w podziale na wydatki bieżące i majątkowe. Za wydatki majątkowe uważa się: inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów, wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego. Za wydatki bieżące budżetu JST uznaje się z kolei te, które nie są wydatkami majątkowymi. Organ stanowiący JST może zobowiązać zarząd JST do sporządzenia budżetu z większą szczegółowością niż ta wynikająca z Ustawy o finansach publicznych.

Działalność JST jest w znacznym stopniu determinowana przez regulacje prawne, które w obecnym kształcie nie kładą nacisku w stopniu wystarczającym na zarządzanie ukierunkowane na osiągnięcie jak najlepszych rezultatów przy racjonalnym wykorzystaniu zasobów (np. na chwilę obecną JST nadal nie mają obowiązku sporządzania budżetu w układzie zadaniowym). Władze publiczne są rozliczane z wydatkowania środków publicznych zgodnie z prawem, a więc m.in. z budżetem. Narzucona przepisami prawa konstrukcja budżetu, zorientowana na działy, rozdziały i paragrafy, pozwala wywiązać się JST z obligatoryjnej sprawozdawczości, nie umożliwia natomiast powiązania ponoszonych wydatków z realizowanymi zadaniami. Ponadto, nawet gdyby JST posiadały informacje o wydatkach w układzie zadań, trudno mówić o ocenie efektywności ich wykonania, jeżeli nie są wskazane planowane rezultaty podejmowanych działań, jednoznacznie zwymiarowane miernikami. Oprócz samego układu budżetu, problemem jest też jego jednoroczność. Powszechnie znane są sytuacje wydawania środków publicznych pod koniec roku, bo niewykorzystanie określonych limitów w budżecie grozi uzyskaniem mniejszych kwot w roku kolejnym. Sposób planowania wielkości budżetowych również nie sprzyja gospodarności. W JST nadal dominuje przyrostowa metoda sporządzania budżetu, a więc kwoty wydatków na rok bieżący ustalane są jako wielkości historyczne powiększone o pewien wskaźnik wzrostu. W praktyce oznacza to powielanie błędów i niegospodarności z okresów poprzednich [Heciak, 2012, s. 26-32].

Sytuacji w zakresie racjonalnego wykorzystania zasobów nie poprawiają również zapisy w Ustawie o finansach publicznych, obligujące do ponoszenia wydatków publicznych w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, a także optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów [Ustawa, 2009, art. 44]. Są one sformułowane zbyt ogólnie, a więc też trudno je wyegzekwo-

wać. Ponadto w praktyce, ze względu na niejasność przytoczonych przepisów, „oszczędność” bywa interpretowana jako „najniższa cena”, co w dłuższej perspektywie prowadzi do marnotrawstwa, np. wielokrotne remonty dróg.

Niewątpliwie dążeniu do efektywnego wydatkowania środków publicznych nie służy też podejmowanie decyzji w warunkach mechanizmu administracyjnego, a nie rynkowego, co sprzyja wywieraniu presji ze strony różnych grup interesów i jest korupcjogenne [Owsiak, 2017, s. 305].

Podsumowując, organizacyjno-prawne uwarunkowania funkcjonowania JST nie zachęcają do podejmowania wysiłków w kierunku skutecznego zarządzania. Niewątpliwie jednak rośnie presja w tym zakresie ze strony społeczeństwa. Koncepcja, na którą warto zwrócić uwagę, poszukując rozwiązań w obszarze zarządzania w JST, jest kaizen.

2. Filozofia kaizen w doskonaleniu funkcjonowania JST

Kaizen to filozofia ciągłego doskonalenia, która zaczęła rozwijać się w Japonii po II wojnie światowej. Kaizen zakłada wprowadzanie niewielkich, stopniowych zmian doskonalących, ale w sposób ciągły i zwykle z dużą częstotliwością, co prowadzi w długim okresie do istotnych dobrych rezultatów. Z tego względu wdrażanie kaizen niekoniecznie wiąże się z dużymi kosztami [Imai, 2012, s. 37-38].

W organizacjach w proces ciągłego doskonalenia zaangażowani są pracownicy, od kadry zarządzającej aż po pracowników operacyjnych, chociaż w różny sposób. Wszyscy pracownicy powinni być źródłem pomysłów dotyczących wprowadzania usprawnień zmierzających do pozytywnych zmian. Jednak największą decyzyjność w zakresie podejmowanych działań związanych z doskonaleniem procesów ma kadra zarządzająca najwyższego szczebla, a pracownicy znajdujący się na najniższym szczeblu struktury organizacyjnej skupiają się bardziej na osiągnięciu wyznaczonych standardów [Wierzbiński, 2004, s. 143].

W centrum zainteresowania kaizen jest dążenie do ograniczania marnotrawstwa (*muda*) w realizowanych w organizacji procesach. Marnotrawstwo bowiem, bez względu na to czego dotyczy, czy zasobów ludzkich, rzeczowych czy czasu, zawsze będzie skutkowało zmniejszaniem (a w skrajnych przypadkach nawet całkowitym unicestwieniem) wartości tworzonej przez organizację. Ograniczenie marnotrawstwa nie jest możliwe bez dogłębnego zrozumienia procesów zachodzących w organizacji, ciągłej uważności i poszukiwania sposobów na coraz doskonalsze wykonywanie pracy [Hamel, 2014, s. 13-19]. Z tego względu w kaizen kluczową rolę odgrywają dwa cykle:

- SDCA (Standardize-Do-Check-Act), czyli standaryzuj-wykonaj-sprawdź-działaj,
- PDCA (Plan-Do-Check-Act), czyli zaplanuj-wykonaj-sprawdź-działaj, nazywany często cyklem/kołem Deminga.

W cyklu SDCA następuje stabilizacja i standaryzacja procesów w organizacji, które następnie są poddawane analizie i doskonaleniu w cyklu PDCA. W dużym uproszczeniu, w kontekście filozofii kaizen, ideę poszczególnych etapów cyklu PDCA można przedstawić następująco [Imai, 2012, s. 40-42]:

- planowanie – obejmuje wyznaczenie celów doskonalenia, ustalenie zmian w procesach, dzięki którym zostaną osiągnięte założone cele,
- wykonanie – wdrożenie zaplanowanych zmian (o ile to możliwe, początkowo najlepiej na niewielką skalę),
- sprawdzenie – ocena, czy zaplanowane zmiany zrealizowano właściwie i czy osiągnięto dzięki nim oczekiwane efekty,
- działanie – wyciągnięcie wniosków z oceny wprowadzonych zmian i w zależności od osiągniętych efektów albo standaryzowanie zmiany i wprowadzenie jej na stałe w realizacji danego procesu, albo rozpoczęcie od początku cyklu doskonalenia.

W praktyce cykl PDCA jest różnie modyfikowany, jednak zwykle jego istota, a więc proces doskonalenia, pozostaje zachowana.

M. Hamel doskonale ujął filozofię kaizen w 10 + 1 zasadach [Hamel, 2014, s. 22]:

1. Myśl zgodnie z cyklami PDCA i SDCA.
2. Idź do miejsca, w którym wykonywane są czynności danego procesu (*gemba*) celem obserwacji i dokumentowania rzeczywistości.
3. Pytaj pięć razy „dlaczego”, żeby zidentyfikować przyczyny źródłowe.
4. Nigdy nie bądź zadowolony z istniejącego stanu rzeczy (*status quo*).
5. Doskonał to, co istotne.
6. Bądź nastawiony na działanie.
7. Doskonalenie metodą małych, częstych kroków powoduje duże i trwałe zmiany na lepsze.
8. Bądź jak MacGyver: używaj kreatywności, a nie pieniędzy.
9. Kaizen jest zadaniem wszystkich członków organizacji.
10. Nie ma transformacji bez transformacji przywództwa.
11. Wszystko co robisz, rób z pokorą i szacunkiem dla jednostki.

W kaizen niezwykle ważne są dwa podsystemy organizacji: ludzki i technologiczny. Ostatecznie to ludzie stanowią o sile danej organizacji – ich wiedza, umiejętności, zachowania, wartości, pomysły, zaangażowanie. Z tego powodu w kaizen zachęca się pracowników do podejmowania inicjatyw, rozwijania

umiejętności rozwiązywania problemów, co zwiększa ich świadomość w zakresie funkcjonowania organizacji oraz potrzebę ciągłego doskonalenia sposobów wykonywania pracy. W obszarze technologicznym dąży się w pierwszej kolejności do udoskonalania już stosowanych narzędzi i technik w realizacji procesów, a nie koncentruje się na wdrażaniu nowych [Szuster, 2011, s. 182-183].

Założenia filozofii kaizen oraz metody i narzędzia w niej wykorzystywane są szeroko opisywane w literaturze przedmiotu, zarówno w ujęciu teoretycznym, jak i praktycznym, jednak nie da się przenieść do organizacji gotowych, modelowych rozwiązań. Wdrożenie i stosowanie kaizen ma zawsze indywidualny charakter, bowiem decydują o tym m.in. czynniki, takie jak: kultura organizacyjna, pracownicy, procesy zachodzące w organizacji, jej priorytety i cele [Lareau, 2003, s. 23].

Uniwersalność założeń koncepcji kaizen oraz konieczność dopasowania metod i narzędzi do indywidualnych potrzeb powodują, że może być ona wykorzystana w każdej organizacji oraz w każdym obszarze jej funkcjonowania. Z tego powodu, przy odpowiednich założeniach, filozofia kaizen, zwłaszcza tzw. Office Kaizen, która jest ukierunkowana na nieprodukcyjne obszary funkcjonowania [Lareau, 2003, s. 16], może być również wykorzystana w JST. Kaizen skupia się na ciągłym doskonaleniu realizacji procesów, dzięki czemu systematycznie dokonuje się eliminacji marnotrawstwa. W Office Kaizen wyróżnia się dwa główne obszary marnotrawstwa, tzn. [Lareau, 2003, s. 33-79]:

- zewnętrzne, obejmujące marnotrawstwo ludzkie, procesowe (w tym informacyjne), majątkowe,
- kierownicze, jest to marnotrawstwo w zakresie: koncentracji, struktury, dyscypliny i posiadania.

Zastosowanie kaizen w JST będzie wymagało w pierwszej kolejności identyfikacji procesów, sposobów ich realizacji, określenia osiąganych efektów i zużywanych zasobów. Następnie zgodnie z cyklem PDCA powinno się wnikliwie przeanalizować zidentyfikowane procesy pod kątem poszukiwania ulepszeń w ich wykonywaniu, wybrać określone rozwiązania, ustalić cele, jakie powinny być osiągnięte dzięki ulepszeniom, w tym również w aspekcie oszczędności kosztów, wdrożyć je w życie, sprawdzić uzyskane efekty oraz wyciągnąć wnioski. Należy pamiętać, aby dokonać kompleksowej analizy procesów zachodzących w JST, na wszystkich poziomach funkcjonowania, dążąc do eliminacji marnotrawstwa we wszystkich możliwych obszarach. A. Grycuk przytacza m.in. następujące przykłady marnotrawstwa w sektorze publicznym: wydawanie wadliwych decyzji administracyjnych, błędy w rejestrach, odmienna interpretacja tych samych przepisów przez urzędy, zbędne lub zbyt szczegółowe

procedury, nadmierna sprawozdawczość, niewłaściwa organizacja pracy [Grycuk, 2011, s. 3]. Potencjalne obszary marnotrawstwa w JST wraz z przyczynami ich powstawania w poszczególnych kategoriach przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Potencjalne obszary marnotrawstwa i ich przykładowa analiza w JST

Obszary marnotrawstwa	Kategorie marnotrawstwa i ich przykładowa analiza w JST
Marnotrawstwo zewnętrzne	<p>Ludzie – analiza wykonywanej pracy przez pracowników, m.in. pod kątem: eliminacji zbędnych prac, synchronizacji działań, dopasowania wykonywanych zadań do posiadanej wiedzy, umiejętności i doświadczenia, diagnozy potrzeb szkoleniowych, redukcji czasu oczekiwania na spotkania, podpis itp.</p> <p>Procesy – analiza realizowanych procesów, np. w celu standaryzacji, poszukiwania lepszych sposobów wykonania pracy, eliminacji procesów zbędnych, nieistotnych lub powielających się</p> <p>Majątek – analiza posiadanych zasobów, m.in. pod względem: stopnia ich wykorzystania, konieczności magazynowania, przemieszczania, adekwatności do potrzeb wykonywanej pracy</p>
Marnotrawstwo kierownicze	<p>Koncentracja – analiza tego, czy pracownicy rozumieją cele organizacji oraz swoją rolę w ich osiągnięciu, co pozwala na skoncentrowaniu wszystkich wysiłków na osiągnięciu założonych celów</p> <p>Struktura – analiza m.in. obowiązujących procedur, norm, sposobów komunikacji, schematów organizacyjnych pod względem ich przydatności w eliminacji marnotrawstwa zewnętrznego oraz koncentracji na osiągnięciu celów organizacji</p> <p>Dyscyplina – analiza procesów umożliwiających weryfikację wykonywanej pracy oraz podejmowanie działań korygujących w celu zagwarantowania realizacji procesów kierowniczych</p> <p>Posiadanie – analiza zasad podziału obowiązków i odpowiedzialności pod względem możliwości wpływania pracowników na wykonywane procesy oraz stanowisko pracy, co sprzyja kreatywności oraz utożsamianiu się z organizacją</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Lareau, 2003, s. 33-79].

Ze względu na fakt, że w filozofii kaizen kluczową rolę w eliminacji marnotrawstwa pełnią pracownicy, nieodłącznym elementem jej stosowania jest system motywacyjny. W JST, w przypadku wykorzystania kaizen, jako narzędzia wspierającego zarządzanie, system motywacyjny będzie wymagał dopracowania, szczególnie pod względem powiązania efektów pracy z uzyskiwanymi gratyfikacjami, w tym również finansowymi. Brak wyraźnego powiązania efektów pracy z systemem motywacyjnym w administracji publicznej powoduje m.in. mniejsze zaangażowanie pracowników [Ziębicki, 2014, s. 123; Wasiak, 2015, s. 53]. Pracownicy bez właściwej motywacji, w tym odpowiednio skonstruowanego systemu nagród i kar, niekoniecznie będą zainteresowani podejmowaniem inicjatyw w zakresie udoskonalania procesów, należytnym wykonywaniem swojej pracy, zwłaszcza w obszarach dotyczących podnoszenia efektywności, czy redukcji kosztów [Trzcińska, 2012, s. 151].

3. Kaizen costing jako narzędzie redukcji kosztów w JST

Z koncepcją kaizen ściśle wiąże się kaizen costing, który można rozumieć jako „system ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednim skutkiem jest obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy” [Szychta, 2000, s. 69]. Istota kaizen costing będzie się zatem przejawiała w [Niedziółka, Piasek, 2009, s. 81]:

- bezustannym dążeniu do wyznaczania celów redukcji kosztów, m.in. poprzez doskonalenie procesów zachodzących w organizacji oraz podnoszeniu efektywności operacyjnej,
- okresowym ustalaniu docelowych poziomów redukcji kosztów w porozumieniu z pracownikami,
- dążeniu do osiągnięcia zakładanego poziomu redukcji kosztów,
- analizie odchyleń, obejmującej m.in. ustalenie przyczyn i miejsc powstawania odchyleń oraz osób za to odpowiedzialnych.

Jedną z głównych przesłanek, z powodu której w JST powinno się rozważyć wykorzystanie koncepcji kaizen i kaizen costing, jest właśnie redukcja kosztów realizowanych procesów, by dzięki temu było możliwe przeznaczenie większych zasobów finansowych na zaspokajanie potrzeb społeczności lokalnej. Identyfikacja i ograniczanie marnotrawstwa ostatecznie zawsze powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w poziomie ponoszonych kosztów. Jednak wyznaczanie konkretnych celów w tym zakresie i ocena stopnia ich realizacji będą wymagały integracji kaizen costing z innymi narzędziami z obszaru rachunkowości zarządczej. W kontekście JST niewątpliwie na szczególną uwagę zasługują: budżetowanie zorientowane na procesy oraz system ewidencyjny rachunkowości.

Dzięki budżetowaniu zorientowanemu na procesy będzie możliwe nie tylko zaplanowanie zasobów niezbędnych do ich realizacji, ale również ustalenie efektów, jakie mają być osiągnięte, oraz mierników. Ponadto będzie możliwe przypisanie odpowiedzialności za realizowane procesy, okresowa kontrola postępów prac oraz, w razie potrzeby, podejmowanie działań korygujących. Połączenie kaizen costing z budżetowaniem procesowym w JST wydaje się naturalne, ze względu na koncentrację w obydwu podejściach na procesach, wykorzystywanych zasobach w toku ich realizacji oraz osiąganych efektach. Cechą wyróżniającą kaizen jest przy tym położenie nacisku na małe systematyczne zmiany, inicjowane przede wszystkim przez pracowników, które prowadzą do znaczących efektów. Potwierdzeniem, że takie działania podejmowane w sektorze publicznym faktycznie przynoszą wymierne efekty w postaci dużych oszczędności są

przykłady wdrożonych usprawnień m.in. w Stanach Zjednoczonych, czy Wielkiej Brytanii [Grycuk, 2011, s. 6-8].

W dużym uproszczeniu wdrażanie systemu budżetowania zorientowanego na procesy w JST może przebiegać według następujących etapów [Heciak, 2012, s. 163]:

- analiza realizowanych procesów oraz wydzielenie ich dla potrzeb zarządzania,
- ustalenie sposobu zarządzania procesami, w tym m.in. określenie zakresu odpowiedzialności „właścicieli” procesów,
- opracowanie struktury organizacyjnej, w tym określenie zasobów zaangażowanych w realizację procesów oraz wyodrębnienie centrów odpowiedzialności,
- opracowanie struktury budżetu z podziałem na procesy,
- modyfikacja zasad rachunkowości, aby było możliwe generowanie informacji dla potrzeb zarządzania,
- opracowanie systemu informacyjnego, w którym zostaną określone m.in. zasady, terminy i formy tworzenia oraz przekazywania informacji o procesach,
- konfiguracja systemu informatycznego.

System ewidencyjny rachunkowości JST jest zorientowany na generowanie informacji na potrzeby rachunkowości finansowej, a więc umożliwia wywiązanie się z obowiązków obligatoryjnej sprawozdawczości. Jednak przydatność tych informacji w kaizen costing będzie mocno ograniczona. Z tego względu należałoby dokonać odpowiednich modyfikacji w systemie rachunkowości JST, obejmujących m.in. zmiany w polityce rachunkowości i planie kont, aby było możliwe generowanie informacji dla potrzeb kaizen costing, np. o kosztach procesów. Dzięki temu będzie można okresowo weryfikować, czy założone poziomy redukcji kosztów zostały osiągnięte, jakie są odchylenia od planów itd.

Podsumowanie

Wykorzystanie koncepcji kaizen i kaizen costing jako narzędzi wspierających zarządzanie w JST mogłoby przynieść wiele korzyści. Niewątpliwie wzrosłaby świadomość pracowników w zakresie realizowanych procesów, efektów, jakie mają one przynosić, oraz ich kosztowności. Korzyści powinny przynieść również dostrzeżenie przez pracowników ich roli i osobistego wkładu w doskonalenie funkcjonowania JST.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że zastosowanie kaizen i kaizen costing w kulturach innych niż japońska jest nie lada wyzwaniem, ze względu na ogromne różnice w mentalności ludzi. Wydaje się zatem, że problem wdrożenia filozofii kaizen w JST przybierze jeszcze na sile. Biurokratyczny, znacznie

sformalizowany model zarządzania, który dominuje w podmiotach należących do sektora publicznego [Grycuk, 2011, s. 8; Ziębicki, 2014, s. 119-123], nie ułatwi sprawy w tym zakresie. Z drugiej strony, paradoksalnie, trudno sobie wyobrazić ideę, która daje większe szanse na podniesienie jakości i ilości świadczonych usług publicznych przez JST. Jest to możliwe m.in. dzięki lepszemu wykorzystaniu posiadanych zasobów, a więc ograniczaniu marnotrawstwa, poprzez ciągle, stopniowe, doskonalenie funkcjonowania, co jest istotą kaizen. Wydaje się to dobrym rozwiązaniem w sytuacji, kiedy ze względu na regulacje prawne, nie ma możliwości dowolnego kształtowania realizowanych zadań publicznych ani sposobów pozyskiwania środków finansowych.

Literatura

- Grycuk A. (2011), *Lean government, czyli koncepcja szczupłego zarządzania w administracji publicznej*, „Analizy BAS”, nr 3(47).
- Hamel M.R. (2014), *Warsztaty kaizen. Praktyczny poradnik, jak prowadzić skuteczne warsztaty doskonalenia procesów*, Wydawnictwo Lean Enterprise Institute Polska, Wrocław.
- Heciak S. (2012), *Budżet zadaniowy w praktyce. Planowanie, kalkulacja wydatków, ewidencja księgową*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław.
- Imai M. (2012), *Gemba Kaizen. Zdroworoządkowe podejście do strategii ciągłego rozwoju*, PROFES Sp. z o.o., sp. k., Warszawa.
- Kornberger-Sokołowska E. (2012), *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, LexisNexis, Warszawa.
- Lareau W. (2003), *Filozofia kaizen w biurze*, Helion, Gliwice.
- Niedziółka M., Piasek A. (2009), *Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami*, „Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej w Siedlcach”, Seria: Administracja i Zarządzanie, nr 81.
- Owsiak S. (2017), *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, PWN, Warszawa.
- Sołtyk P., Dębowska-Sołtyk M. (2016), *Finanse samorządowe*, Difin, Warszawa.
- Szuster M. (2011), *Kaizen w firmach produkcyjnych* [w:] G. Wróbel (red.), *Kultura kaizen. Rozważania nad wartościami ciągłego doskonalenia*, Wydawnictwo WSFiZ, Rzeszów.
- Szycha A. (2000), *Zarządzanie kosztami przy zastosowaniu target costing i innych metod japońskich* [w:] A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szycha (red.), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Trzcńska K. (2012), *Zarządzanie kosztami według koncepcji kaizen costing* [w:] B. Nita (red.) *Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji*, Wydawnictwo UE, Wrocław.

- Ustawa (2003) z dnia 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2016 r., poz. 198 z późn. zm.
- Ustawa (2009) z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2016 r., poz. 1870 z późn. zm.
- Wasiak A. (2015), *Administrowanie czy zarządzanie w jednostkach samorządowej pomocy społecznej (na podstawie badań)* [w:] B. Banachowicz, K. Wojtaszczyk, M. Żak-Skwierczyńska (red.), *Problemy zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wydział Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wierzbński M. (2004), *Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia* [w:] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński (red.), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Ziębicki B. (2014), *Efektywność organizacyjna podmiotów sektora publicznego*, Wydawnictwo UE, Kraków.

PHILOSOPHY OF THE KAIZEN AND THE KAIZEN COSTING AS THE TOOL SUPPORTING MANAGING IN LGUs

Summary: The article presents chosen problems of managing in local government units (LGUs). Attention has been paid to the formal and legal aspects of the functioning of LGUs and presented in the literature and practice causes of mismanagement in the public sector, i.a. excessive bureaucracy, lack of competition, legal regulations, improper motivational system. Nature of the kaizen and the kaizen costing was discussed and abilities of exploiting them in the LGUs management.

Keywords: management, local government units, kaizen, kaizen costing.