

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniaми

Redaktorzy naukow  
Edward Nowak  
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-465-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa .....	13
<b>Piotr Bednarek:</b> Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań .....	31
<b>Renata Biadacz:</b> Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju .....	42
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce .....	52
<b>Halina Buk:</b> Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej .....	69
<b>Jolanta Chluska:</b> Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych .....	77
<b>Halina Chłodnicka:</b> Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania .....	87
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej .....	102
<b>Marlena Ciechan-Kujawa:</b> Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju .....	114
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową .....	125
<b>Michał Dyk:</b> Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG .....	134
<b>Izabela Emerling:</b> Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem .....	143
<b>Beata Iwasieczko:</b> Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności .....	154
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań .....	164
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Jacek Jaworski:</b> Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów .....	183
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej .....	192
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego .....	202
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa .....	211

<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i> .....	220
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
<b>Mariola Kotłowska:</b> Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
<b>Robert Kowalak:</b> Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i> .....	273
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
<b>Agnieszka Lew:</b> Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
<b>Grzegorz Lew:</b> Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
<b>Mariusz Lisowski:</b> Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
<b>Małgorzata Macuda:</b> Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
<b>Andrzej Niemiec:</b> Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
<b>Maria Nieplowicz:</b> Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

<b>Edward Nowak:</b> Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
<b>Piotr Oleksyk:</b> Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego .....	470
<b>Ryszard Orliński:</b> Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
<b>Michał Poszwa:</b> Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie .....	487
<b>Sabina Rokita:</b> Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
<b>Wanda Skoczylas:</b> Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych .....	506
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego .....	519
<b>Alfred Szydelko:</b> Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza .....	529
<b>Joanna Świerk:</b> Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina .....	538
<b>Piotr Urbanek:</b> Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce .....	570
<b>Beata Zaleska:</b> Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X .....	582

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise .....	30
<b>Piotr Bednarek:</b> Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives .....	41
<b>Renata Bładacz:</b> Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development .....	51
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
<b>Halina Buk:</b> Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group .....	76
<b>Jolanta Chluska:</b> Standard costing in decision-making processes of healthcare units .....	86
<b>Halina Chłodnicka:</b> Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation .....	101
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Performance measurement in insurance activity.....	113

<b>Marlena Ciecchan-Kujawa:</b> The advisory function of the external audit and its perspectives .....	124
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
<b>Michał Dyk:</b> KPMG as an example of competence company.....	142
<b>Izabela Emerling:</b> Cost accounting and modern company management.....	153
<b>Beata Iwasieczko:</b> Business models and evaluation of the factors of their effectiveness .....	162
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specificity of error management in an enterprise .....	182
<b>Jacek Jaworski:</b> Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements .....	210
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Cost management by <i>hoshin kanri</i> method .....	229
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
<b>Mariola Kotłowska:</b> Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value .....	263
<b>Robert Kowalak:</b> Production performance indicators in management reports.....	272
<b>Marcin Kowalewski:</b> Performance measurement subordinated to lean management .....	281
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities .....	294
<b>Justyna Kujawska:</b> Costs of unused resources in a hospital ward .....	303
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Planned cost accounting as a source of management information .....	323
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
<b>Agnieszka Lew:</b> Planning and accounting projects costs.....	343
<b>Grzegorz Lew:</b> Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Use of information for cost management in the automotive industry .....	363

<b>Mariusz Lisowski:</b> Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency .....	375
<b>Małgorzata Macuda:</b> Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> The use of lean accounting in performance management .....	400
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analysis of target costing relevant elements .....	416
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Process management and its usefulness to cost management of public university .....	430
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations .....	439
<b>Andrzej Niemiec:</b> The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company .....	451
<b>Maria Nieplowicz:</b> The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów .....	461
<b>Edward Nowak:</b> Cost at various stages of company operation.....	469
<b>Piotr Oleksyk:</b> Evaluation in activity of local government units .....	477
<b>Ryszard Orliński:</b> The use of target costing in hospitals.....	486
<b>Michał Poszwa:</b> Tax cost management in a company .....	495
<b>Sabina Rokita:</b> Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects .....	505
<b>Wanda Skoczylas:</b> Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach .....	528
<b>Alfred Szydelko:</b> Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
<b>Joanna Świerk:</b> The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin .....	549
<b>Piotr Urbanek:</b> Agency problem in the decentralized model of management in a public university .....	558
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
<b>Marcin Wierzbiński:</b> The determinants of introducing the capacity market in energy industry .....	581
<b>Beata Zaleska:</b> Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

## **Bartosz Kołodziejczuk**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: bartosz.kolodziejczuk@ue.wroc.pl

---

# **ZARZĄDZANIE KOSZTAMI Z WYKORZYSTANIEM METODY *HOSHIN KANRI***

---

**Streszczenie:** Zamierzeniem autora jest ukazanie przydatności metody *hoshin kanri* do zarządzania kosztami. Pierwsza część pracy koncentruje się na zarządzaniu kosztami, jego powiązaniu ze strategią przedsiębiorstwa oraz procesem ciągłego doskonalenia. Druga część pracy definiuje *hoshin kanri* jako metodę strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem oraz przedstawia fazy jej postępowania wraz z instrumentarium. Cel pracy osiągnięto dzięki krytycznej analizie literatury. Autor wykazuje, iż *hoshin kanri* przy wsparciu odpowiedniego instrumentarium umożliwia osiągnięcie głównego celu zarządzania kosztami. Sprzyja temu odpowiednia strategia, która powinna koncentrować się na poprawie funkcjonowania jednostki gospodarczej.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie kosztami, *hoshin kanri*.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.20

## **1. Wstęp**

Działalność jednostek gospodarczych powinna być ukierunkowana na maksymalizację korzyści ich właścicieli oraz zaspokojenie oczekiwań klientów. Elementy te musi uwzględniać wizja przedsiębiorstwa, która przedstawia jego aspiracje i przyszłościową pozycję na rynku. Urzeczywistnieniu wizji towarzyszy odpowiedni plan działania. Wymaga on efektywnego wykorzystania zasobów (rzeczowych, finansowych, ludzkich i innych) oraz koordynacji procesów zarządzania (tj. planowania, kierowania, organizowania i kontrolowania) wokół wyznaczonych celów. Szczególną rolę w tych działaniach odgrywają menedżerowie, którzy są wspierani w realizacji swoich funkcji przez odpowiednie systemy zarządzania.

Niniejszy artykuł traktuje o metodzie *hoshin kanri*, która dąży do skutecznego i efektywnego przełożenia długofalowej polityki organizacji na cele roczne. Umożliwia ona urzeczywistnienie wizji przedsiębiorstwa, uwzględniając przy tym zmiany otoczenia. Metoda przyczynia się również do zwiększenia konkurencyjności przed-



siębiorstwa. Zamierzeniem artykułu jest weryfikacja hipotezy o przydatności *hoshin kanri* do osiągnięcia głównego celu zarządzania kosztami, tj. efektywnego wykorzystania zasobów.

Artykuł ma charakter interdyscyplinarny. Jego zakres tematyczny obejmuje zagadnienia z zakresu zarządzania, rachunkowości zarządczej oraz controllingu. Wszelkie pomysły i spostrzeżenia zawarte w opracowaniu powstały jako rezultat analizy polskiej i zagranicznej literatury.

## **2. Efektywne wykorzystanie zasobów jako element strategii przedsiębiorstwa**

Ramy działania przedsiębiorstwa wyznaczają jego wizja i misja. Te dwa elementy stanowią podstawę wdrożenia odpowiedniej strategii, która powinna zapewnić jednostce gospodarczej uzyskanie, a następnie utrzymanie przewagi konkurencyjnej.

Każde przedsiębiorstwo musi dokonać świadomego wyboru między dwiema podstawowymi opcjami wynikającymi ze strategii współzawodnictwa. Zazwyczaj wyróżnia się dwa główne typy strategii w skali sektora: kosztowe (cenowe) oraz dyferencjacji. M.E. Porter [1994, s. 50–56] dodał jeszcze jedną, występującą w skali segmentu – strategię koncentracji. Pierwszy rodzaj strategii dąży do minimalizacji kosztów produktów. Drugi, zwany strategią przywództwa jakościowego, polega na szukaniu unikalnych cech wyrobów i usług, które pozwolą odróżnić je od konkurencyjnej oferty rynkowej. Ryzyko związane z jej zastosowaniem może dotyczyć sytuacji, w której różnice kosztów między konkurentami są tak wysokie, iż klienci, mimo przywiązania do określonego produktu, rezygnują z niego na rzecz większych oszczędności. Trzeci rodzaj, strategia koncentracji, łączy elementy dwóch pozostałych, ukierunkowując działania na określony segment strategiczny. Niezależnie od istnienia strategii ogólnych M.E. Porter wskazał na występowanie strategii funkcjonalnych, m.in. strategii jakości. Podstawowym jej założeniem jest podniesienie efektywności wykorzystania wszystkich zasobów przedsiębiorstwa [Kachniewska 2006].

Bez względu na rodzaj przyjętej strategii przedsiębiorstwo powinno zawsze dążyć do efektywnego wykorzystania wszystkich swoich zasobów. Osiągnięcie tego celu jest możliwe dzięki odpowiedniemu zarządzaniu kosztami. A. Jarugowa i in. [1997, s. 22] określili zarządzanie kosztami jako proces ustawicznego usprawniania, który wymaga m.in. opracowania i zastosowania odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania. B. Zyznarska-Dworczak [2012, s. 18] wymieniła trzy podejścia do zarządzania kosztami, w tym japońskie, które odniosła do nieustannego i stopniowego doskonalenia produktów i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Autorka zauważyła, iż podejście to uwzględnia potrzeby klientów w zakresie jakości, funkcjonalności i ceny produktu.

Kadra menedżerska może oddziaływać na koszty, poprawiając i doskonaląc procesy biznesowe. Ma to związek z zastosowaniem koncepcji *kaizen* (z jap. *kai* – „zmiana”, *zen* – „dobry”), czyli ciągłego doskonalenia, stopniowego ulepszania

czynności, rzeczy, procesów i relacji. *Kaizen* redukuje koszty wytwarzania produktów poprzez podniesienie wydajności procesów produkcyjnych [Kaplan, Cooper, 2000, s. 84]. Ciągłe doskonalenie przybiera postać cyklu Deminga (PDCA – *Plan, Do, Check, Act*), czyli nieustannego planowania usprawnień, ich realizacji, kontroli oraz podejmowania czynności korygujących.

Rezultatem wdrożenia *kaizen* jest wypracowanie wyższych standardów jakościowych. Wiąże się to ze zmniejszoną liczbą wad i błędów produktów, przewidywanym stopniem jednorodności, zgodnością z wymaganiami czy przydatnością użytkową [Karmańska (red.) 2007]. Ideą tej koncepcji jest zwiększenie zadowolenia klientów [Mikuła 2001, s. 132]. Cel ten przyświeca również kompleksowemu zarządzaniu jakością (*Total Quality Management* – TQM), którego jednym z filarów jest *kaizen*. TQM ukierunkowane jest na wywoływanie zachowań pracowników zorientowanych na wysoką jakość czynności, działań, procesów.

Przedmiotem zarządzania kosztami są koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo na działalność gospodarczą. Szczególną ich grupę stanowią koszty jakości (*Quality-Related Costs* – COPQ), tj. nakłady bądź straty, jakie ponosi organizacja w związku z wytwarzaniem i sprzedażą produktów o ustalonej jakości [Chabiera i in. 2000, s. 188, 189]. Powszechnie określa się je jako *FAP* (*Failure, Appraisal, Prevention*), koszty usuwania i oszacowania wad oraz prewencji [Hutchins 2014, s. 108]. Stosowna jakość wytwarzanych produktów zaspokaja potrzeby i oczekiwania klientów. Jej uzyskaniu musi towarzyszyć ochrona interesów przedsiębiorstwa. Dotyczy ona działań menedżerów w zakresie racjonalizacji kosztów, m.in. poszukiwania źródeł marnotrawstwa zasobów i sposobów doskonalenia procesów.

Podsumowując działania menedżerów podejmowane w ramach zarządzania kosztami mają na celu efektywne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa oraz uzyskanie zadowolenia klientów. Cele te wpisują się w strategię jednostki gospodarczej, stanowiąc jej integralną część. Oddziaływań na koszty dokonują menedżerowie, poprawiając i doskonaląc procesy biznesowe przedsiębiorstwa. Jednym z instrumentów wykorzystywanych w tym celu jest koncepcja kompleksowego zarządzania jakością (TQM) i powiązana z nią japońska metoda *kaizen*.

### 3. *Hoshin kanri* jako metoda zarządzania strategicznego

Powstanie *hoshin kanri* wiąże się ze zdobyciem Nagrody Deminga przez Bridgestone Tire Company. Przedsiębiorstwo zostało wyróżnione za swoje wysiłki na rzecz wykorzystania cyklu PDCA we wdrożeniu rocznych planów dotyczących zapewnienia odpowiedniej jakości i zysku. Cele te osiągnięto przy zaangażowaniu wszystkich pracowników, przekładając je na coraz to niższe poziomy organizacji. W późniejszym czasie rozwiązania zastosowane przez przedsiębiorstwo określono mianem *hoshin kanri* [Kondo 1998]. Po sukcesie Bridgestone Tire Company koncepcja przenikła do zachodnich przedsiębiorstw.

W literaturze prezentowane są różne zastosowania *hoshin kanri*. Koncepcja ta może być wykorzystana jako metoda strategicznego planowania, narzędzie zarządzania złożonymi projektami, system jakości uwzględniający „głos klienta” lub system zapewniający zyski. *Hoshin kanri* jest także metodą zarządzania międzyfunkcyjnego i integrowania szczupłego łańcucha dostaw. Y. Kondo uważa *hoshin kanri* za system zarządzania, w którym roczna polityka ustalona przez przedsiębiorstwo jest przekazywana w dół organizacji i wdrażana we wszystkich wydziałach i funkcjach. Metoda wiąże zarządzanie strategiczne z codziennym funkcjonowaniem organizacji. Z kolei M. Bechtell uważa *hoshin kanri* za system sterowania organizacją w kierunku jej wizji strategicznej. G. Watson upatruje w niej metodykę ustanawiania kierunku strategicznego. Najpełniejszą definicję zaproponował Y. Akao, który dokonał syntezy opinii K. Nayataniego, S. Mizuno, S. Miura i T. Sugimoti. *Hoshin kanri* to system wzmacniający ogólną sprawność organizacji i koncentrujący ją na poprawie funkcjonowania. Efekt ten osiąga się poprzez rozwinięcie ujednocionej polityki i planu (wdrożenie, sprawdzenie, działania usprawniające). Charakterystyczne dla *hoshin kanri* jest wykorzystanie koncepcji zarządzania jakością oraz jej metod [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 36].

### 3.1. Schemat postępowania

Zastosowanie *hoshin kanri* ma na celu przełożenie rocznych celów organizacji na cele poszczególnych wydziałów, a następnie pracowników. Uzyskane w ten sposób połączenie zadań bieżących z zamierzeniami strategicznymi pozwala osiągnąć efekt synergii w obrębie całej organizacji [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 14].

Pierwszy etap *hoshin kanri* obejmuje sformułowanie rocznego planu organizacji. Musi on uwzględniać wizję, misję, filozofię działania oraz plany średnio- i długookresowe. W praktyce oznacza to wyznaczenie kierunku działania przedsiębiorstwa. Sformułowany plan powinien udoskonalać organizację w kluczowych obszarach jej działalności.

Określenie celów na najbliższy rok jest rezultatem analizy otoczenia przedsiębiorstwa i wyrazem dostosowania się do zachodzących w nim zmian. Sformułowane cele opisuje się za pomocą pięciu elementów [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 48]: określenia pożądanego wyniku dla następnego roku, mierników pomiaru progresu, wartości docelowych dla mierników, daty zakończenia, skoncentrowanych środków (jakie środki lub strategia będą użyte do osiągnięcia pożądanego wyniku). W japońskich przedsiębiorstwach cele są pogrupowane w cztery kategorie [Witcher 2002]: jakość, koszt, dostawa i edukacja. Poprawne ich sformułowanie umożliwi eliminację luki między wizją przedsiębiorstwa (rozpatrywaną w dwóch aspektach: polityki oraz kontroli jakości w bieżącym zarządzaniu) a jego aktualną sytuacją. Cele powinny łączyć się z kluczowymi procesami, uwzględniać efektywne wykorzystanie zasobów i być definiowane w kategoriach tworzenia wartości dla klienta. Ich charakter może być przełomowy (strategiczny) oraz związany z bieżącą działalnością (*kaizen*).

Pierwsze z celów pozwalają uzyskać znaczącą zmianę (z jap. *kaika ku*), drugie dążą do stopniowej poprawy. W wyborze kilku kluczowych celów zastosowanie znajduje analiza SWOT oraz analiza wizji i jej elementów składowych.

Kolejny etap *hoshin kanri* określa się mianem rozwinięcia (*deployment*). Dotyczy on skoordynowania organizacji poprzez zstępujące ustalenie celów i środków dla poszczególnych poziomów zarządzania (pracowników) [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 50]. Konkretyzacji polityki kierownictwa dokonuje się w określony sposób, tj. *ringi (seido)*. Polega on na współudziale przełożonych poszczególnych wydziałów w ustalaniu sposobów osiągnięcia celu głównego. Prowadzi to do synchronizacji i zestrojenia działań poszczególnych pracowników w kierunku osiągnięcia założonych celów. Jedną z metod takiego kaskadowania celów jest wykres systematyki (drzewa) oraz macierz celów/środków. Instrumenty te koordynują działania względem głównego planu (strategii), naprowadzając całą organizację na odpowiedni kurs. Takie postępowanie daje możliwość racjonalizacji kosztów przedsiębiorstwa we wszystkich obszarach jego działalności.

Istotnym elementem *hoshin kanri* jest kontrola. Pierwsze sprzężenie zwrotne występuje już na etapie planowania. Dotyczy ono sprawdzenia, czy proponowane środki zastosowane na niższych szczeblach organizacji rzeczywiście przyczynią się do osiągnięcia pożądaných wyników. Charakterystyczne dla *hoshin kanri* jest to, iż przedmiotem oceny i ciągłego ulepszania jest także sam proces planowania. Kontrola podlega również konkretyzacja polityki kierownictwa. Dotyczy ona stopnia realizacji bieżących zadań oraz zamierzeń strategicznych danego roku. K. Kour [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 55, 56, za: Bechtell 1995, s. 12, 13] działania kontrolne w przedsiębiorstwie podzielił na dwa rodzaje: kontrolę bieżącą (utrzymania) i planowanie *hoshin*. Związek między nimi wyjaśnił poprzez porównanie organizacji do statku płynącego przez morze. Aby poruszał się on prosto ze stałą prędkością, potrzebuje dwóch następujących działań. Po pierwsze, kontroli właściwej pracy każdego wydziału w ramach zarządzania bieżącego. Po drugie, koordynacji prac między nimi, co dotyczy zarządzania międzyfunkcjonalnego. Realizacja tych dwóch działań sprawia, iż statek może płynąć ze stałą prędkością w kierunku, do którego zmierza. W sytuacji gdy statek potrzebuje przyspieszyć, zwolnić lub zmienić kurs, działanie zmiany kierunku musi być podjęte zgodnie z instrukcją kapitana. To działanie nazywa się *hoshin kanri*.

Kolejny etap jest związany z reakcją przedsiębiorstwa na zmiany zachodzące w jego otoczeniu i wnętrzu. Dzięki zastosowaniu omawianej metody jednostka gospodarcza odpowiednio dostosowuje się do zmian pod względem zarówno strategii, jak i działań poszczególnych wydziałów. Doskonalenie w organizacji wykorzystującej *hoshin kanri* jest oparte na codziennej realizacji cyklu PDCA oraz standaryzacji powstałych w jego wyniku rozwiązań dzięki SDCA (*Standardize, Do, Check, Act*) [Ćwiklicki, Obora 2011, s. 59].

W literaturze powszechna jest opinia, iż schemat postępowania w *hoshin kanri* opiera się na nieco zmodyfikowanym cyklu PDCA. Najpierw dokonuje się przeglą-

du i diagnozy obecnych praktyk zarządzania (*Act* w cyklu PDCA). Dotyczy to czynności związanych z oceną dotychczasowych wyników, tj. wskazuje się, co zostało zrobione, analizuje się siły i słabości planowania, ocenia poprzedni rok, formułuje diagnozę. Następnie przechodzi się do planowania. Tak więc w rzeczywistości schemat postępowania w *hoshin kanri* opiera się na cyklu APDC (*Act, Plan, Do, Check*) [Góralczyk 2002].

### 3.2. Instrumentarium doskonalące procesy biznesowe

W opracowaniu priorytetów na dany rok naczelne kierownictwo wspomóc może diagram pokrewieństwa. Metoda ta wykorzystuje przede wszystkim technikę burzy mózgów do wygenerowania jak największej liczby pomysłów na urzeczywistnienie wizji przedsiębiorstwa. W atmosferze swobody i współzawodnictwa pracownicy prezentują swoje propozycje. Następnie poddaje się je ocenie i grupuje w odpowiednie kategorie. Diagram pokrewieństwa nie wskazuje konkretnych rozwiązań. Określa on jedynie obszary działań, na których należy się skupić w danym roku. Uzyskane wyniki stają się podstawą do pracy z kolejnymi instrumentami.

Po ogłoszeniu priorytetów na dany rok określa się sposób ich realizacji. Wymaga to stworzenia odpowiedniego planu działania, czyli wyznaczenia celów i środków wykonania. Proces ten rozpoczyna się od stworzenia *listy ośmiu sił napędzających*, czyli kluczowych obszarów realizacji wizji. D. Hutchins [2014, s. 271] zalicza do nich: organizację, technologię, finanse, projekty/innowacje. W odniesieniu do każdego elementu szczegółowo planuje się taktykę, wykorzystując do tego diagram Ishikawy (rybiego szkieletu). W ten sposób tworzy się deklarację strategii dla poszczególnych sił napędzających, co pozwala następnie na wyznaczenie celów oraz wskaźników mierzących stopień ich realizacji, tzw. kluczowych wskaźników efektywności (*Key Performance Indicators*, KPI). Ich identyfikacji na wszystkich szczeblach organizacji można dokonać w drodze burzy mózgów. Umożliwia to pracownikom zgłaszanie sugestii dotyczących kluczowych wskaźników możliwych do zastosowania w ich obszarze pracy. W taki sposób ustala się aktualne wyniki i docelowe wartości. W przypadku rozbieżności między rzeczywistością a pożądaną wielkością wskaźnika stosuje się mapowanie i analizę procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Stanowi to wstęp do ich przebudowy lub udoskonalenia. Analiza procesów pozwala na eliminację zbędnych czynności i wskazanie potencjalnych przyczyn problemów.

*Hoshin kanri* bardzo często wiąże się ze współczesnymi koncepcjami zarządzania, tj. TQM (*Total Quality Management*), *Lean Management*, *Six Sigma*, benchmarking.

Kompleksowe zarządzanie jakością (TQM) zastosowano m.in. w realizacji celów systemu produkcyjnego Toyota Motor Corporation. Koncepcja zapewniła przedsiębiorstwu odpowiednią jakość produktów przy relatywnie niskich kosztach i krótkim czasie realizacji cyklu produkcyjnego. Powszechnie uznaje się, iż TQM doskonalili produkty i procesy poprzez zwiększenie wydajności i zmniejszenie marnotrawstwa. Koncepcję tę można również uznać za środek realizacji zadań ustalonych w procesie

*hoshin kanri*. Szczególna rola kompleksowego zarządzania jakością wynika z jej wsparcia w likwidacji luk pomiędzy aktualnymi a docelowymi wynikami. Według B. Kinga *hoshin kanri* można uznać za jeden z trzech głównych elementów TQM. Rola koncepcji dotyczy dobrania odpowiednich wykonawców do realizacji strategicznych zamierzeń [Hutchins 2014, s. 19–28]. TQM akcentuje jakość jako najważniejszy czynnik, o który należy się troszczyć we wszystkich przejawach działalności organizacji. Koncentruje się na całościowym ukierunkowaniu wysiłków organizacji na poprawę jakości jej funkcjonowania. Troska o jakość wynika z kilku powodów, m.in. stanowi ona czynnik przewagi konkurencyjnej, sprzyja podnoszeniu wydajności oraz pociąga za sobą obniżkę kosztów [Pierścionek 1996, s. 11].

Jednym z obszarów koncentracji TQM jest zespołowe rozwiązywanie problemów. W tym celu tworzy się koła jakości, których członkowie odpowiedzialni są za projekty doskonalące ich środowisko pracy. Uczestnicy kół jakości sami decydują o wyborze problemu wymagającego interwencji. Zespoły organizują swoją pracę na specjalnych formularzach, na których określają m.in. nazwę projektu doskonalenia, obecną sytuację, oczekiwania, docelową korzyść. Do analizy wybranego problemu wykorzystują diagram rybiego szkieletu, rozkładając przyczyny jego powstawania na najdrobniejsze części składowe [Hutchins 2014, s. 288–293].

Podstawową determinantą sprawnego zarządzania kosztami jest podejście procesowe do wszelkich obszarów funkcjonowania organizacji. Dogłębna analiza procesów umożliwia wprowadzenie wielu usprawnień, których realizacja istotnie wpływa na koszty. Przebudowa procesów zachodzących w przedsiębiorstwie stanowi element kompleksowego zarządzania jakością i jest integralną częścią ciągłego doskonalenia. *De facto*, przebudowa procesów wiąże się z przemyśleniem ich od nowa. Daje to szansę na identyfikację obszarów niegospodarności [Hutchins 2014, s. 266, 267].

*Six Sigma* jest koncepcją doskonalącą procesy biznesowe przedsiębiorstwa. Zakłada ona, iż przyczyną powstawania dodatkowych kosztów w jednostce gospodarczej są wszelkie odchylenia od norm. Wyjaśnienia tej kwestii podjął się japoński inżynier i statystyk dr Taguchi. Wykorzystując wykres funkcji kwadratowej, udowodnił, iż koszty jakości rosną wraz ze wzrostem odchylenia od normy. Celem koncepcji *Six Sigma* jest całkowita eliminacja przyczyn popełniania wszystkich, nawet najmniejszych błędów [Hutchins 2014, s. 213]. Realizuje ona dwa procesy. Celem pierwszego jest doskonalenie istniejących procesów. Drugi zaś skupia się na tworzeniu nowych procesów i produktów. Niewątpliwie za obszar zastosowań *Six Sigma* uznać można redukcję kosztów oraz poprawę produktywności.

Koncepcja *Lean Manufacturing* („odchudzona” produkcja) dąży do zmniejszenia zasobów niezbędnych w procesie produkcji przy jednoczesnym spełnieniu oczekiwań klienta. Nadmierne wykorzystanie zasobów w stosunku do rzeczywistego zapotrzebowania oznacza stratę dla przedsiębiorstwa. D. Hutchins [2014, s. 246] wymienił ich siedem: nadprodukcję, oczekiwanie (zbyt długie czasy magazynowe), zbędny transport, nadmierne przetwarzanie, nadmierne zapasy, zbędne ruchy, od-

rzuty/przeróbki. Klasyfikacja ta jest pomocna w identyfikacji źródeł potencjalnych strat, eliminacji nieefektywności oraz racjonalizacji kosztów. W oparciu o ideę *Lean Manufacturing* opracowano metodę zarządzania *Lean Management*. Opiera się ona na zasadzie ewolucyjnego oraz stopniowego doskonalenia. Działania podejmowane w ramach *Lean Management* mają na celu „wyszczuplenie” przedsiębiorstwa poprzez eliminację marnotrawstwa. Koncepcja ta poprawia efektywność działalności gospodarczej, w szczególności zaś umożliwia wzrost wartości dodanej, obniżkę kosztów, poprawę jakości i wzrost zadowolenia klientów.

Kolejnym narzędziem wykorzystywanym w *hoshin kanri* jest benchmarking, który stanowi również istotny instrument zarządzania kosztami. Skuteczne sporządzenie analiz jest dla *hoshin kanri* kwestią priorytetową. Z perspektywy kosztów, benchmarking może dotyczyć badań m.in. produktów konkurencji, najlepszych w swojej klasie procesów biznesowych i technologicznych oraz wyników finansowych. Analizy porównawczej z produktami konkurencji dokonuje się na wiele sposobów. Przykładowo można kupować je i rozbierać na części, próbując odgadnąć metody produkcji czy uproszczenia zastosowane w procesie analizy wartości. Wiele przedsiębiorstw praktykuje zatrudnianie byłych pracowników konkurentów, czytanie o ich produktach w fachowych czasopismach, porównywanie procesów biznesowych. Benchmarking może dostarczyć przedsiębiorstwu wielu użytecznych danych oraz zapoczątkować działania naprawcze.

#### 4. Zakończenie

Zarządzanie kosztami jest obszarem działalności przedsiębiorstwa ukierunkowanym na poprawę efektywności wykorzystania zasobów. Rezultat ten uzyskuje się poprzez racjonalizację kosztów organizacji. Zarządzanie kosztami niewątpliwie ułatwia procesowe podejście do funkcjonowania przedsiębiorstwa, które identyfikuje wszystkie jego procesy, określa wzajemne związki pomiędzy tymi procesami i zarządza nimi. Działania te pozwalają na identyfikację obszarów niegospodarności. Zarządzanie kosztami jest efektem realizacji długoterminowego planu przedsiębiorstwa sporządzonego przez najwyższe kierownictwo.

Jednostka gospodarcza może konkurować na rynku, stosując różne typy strategii. W artykule wyszczególniono strategie: kosztowe – nastawione na minimalizację kosztów produktu, dyferencjacji – ukierunkowane na unikalne cechy produktu, oraz koncentracji – łączące elementy dwóch poprzednich. Praktyka gospodarcza wykształciła również strategie funkcjonalne, w tym strategię jakości. Elementarnym założeniem każdej z nich jest podniesienie efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

Weryfikacja hipotezy odnoszącej się do związku *hoshin kanri* z zarządzaniem kosztami potwierdza występującą zależność. Metoda przy wsparciu odpowiedniego instrumentarium umożliwia realizację celi strategicznych danego roku, m.in. dotyczących efektywnego wykorzystania zasobów. Schemat postępowania metody

skutkuje przełożeniem wskazanego celu na cele poszczególnych jednostek organizacyjnych. Stopień ich osiągnięcia jest mierzony za pomocą tzw. kluczowych wskaźników efektywności (*Key Performance Indicators*, KPI). W ten właśnie sposób przedsiębiorstwo doskonali swoje działania i rozwiązuje wiele problemów, co skutkuje racjonalizacją kosztów. Urzeczywistnieniu celów sprzyja sposób ich komunikacji, który uwzględnia pracowników wszystkich poziomów organizacji. Ważną rolę w racjonalizacji kosztów odgrywają ukierunkowane na rozwiązywanie problemów koła jakości. Zastosowanie techniki burzy mózgów sprzyja wyzwaniu kreatywności pracowników, w tym inicjatyw racjonalizujących koszty.

## Literatura

- Bechtell M.L., 1995, *The Management Compass: Steering the Corporation Using Hoshin Planning*, American Management Association, New York.
- Chabiera J., Doroszewicz S., Zbierchowska A., 2000, *Zarządzanie jakością – poradnik menedżera*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa.
- Ćwiklicki M., Obora H., 2011, *Hoshin kanri japońska metoda strategicznego zarządzania jakością w Polsce*, PWE, Warszawa.
- Góralczyk A., 2002, *Planowanie w systemie Hoshin Kanri*, Magazyn Top Menedżerów, <http://ceo.cxo.pl/artykuly/22136/Planowanie.w.systemie.Hoshin.Kanri.html> (7.01.2014).
- Hutchins D., 2014, *Hoshin Kanri*, tłum. A. Stelmach, P. Makuch, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., 1997, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk.
- Kachniewska M., 2006, *Poziom kosztów jakości a wzrost konkurencyjności przedsiębiorstwa*, [w:] A. Rapacz (red.), *Gospodarka turystyczna w regionie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław–Jelenia Góra, s. 51–60.
- Kaplan S., Cooper S., 2000, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, tłum. I. Podsiadło, B. Święcicka, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Karmańska A. (red.), 2007, *Zarządzanie kosztami*, Difin, Warszawa.
- Kondo Y., 1998, *Hoshin kanri – a participative way of quality management in Japan*, *The TQM Magazine*, vol. 10, no. 6, s. 425–431.
- Mikuła B., 2001, *Elementy współczesnego zarządzania. W kierunku organizacji inteligentnych*, Antykwia, Kraków.
- Pierścionek Z., 1996, *Strategie rozwoju firmy*, PWN, Warszawa.
- Porter M.E., 1994, *Strategia konkurencji. Metody analizy sektorów i konkurentów*, tłum. A. Ehrlich, PWE, Warszawa.
- Witcher B., 2002, *Hoshin kanri: A study of practice in the UK*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, no. 7.
- Zyznarska-Dworczak B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.



## **COST MANAGEMENT BY *HOSHIN KANRI* METHOD**

**Summary:** The article aims at illustrating the usefulness of *hoshin kanri* method for cost management. The introductory part focuses on the cost management concept and its relation to business strategy and to the permanent improvement process. The next part describes *hoshin kanri* as a method for strategic business management and presents its stages and instruments. The study objective was implemented through a critical review of the subject literature. The author attempts to prove that through the use of a set of appropriate instruments, *hoshin kanri* arrives at the key objective of cost management. Achieving this objective is supported by a business strategy that should focus on improving the functioning of the business entity as a whole.

**Keywords:** cost management, *hoshin kanri*.