

Marek Masztalerz

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

WPŁYW ZASTOSOWANIA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH NA MIERNIKI STRATEGICZNEJ KARTY WYNIKÓW

1. Wstęp

Strategiczna karta wyników w wąskim rozumieniu jest metodą pomiaru efektywności przedsiębiorstwa za pomocą systemu logicznie powiązanych wskaźników, obejmujących swoim zasięgiem różne aspekty funkcjonowania organizacji. Tradycyjnie wyróżnia się cztery perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju. Strategiczna karta wyników nie jest jednolitym narzędziem pomiaru. Dobór wskaźników w poszczególnych perspektywach zależy od strategii przedsiębiorstwa, mierniki powinny być bowiem powiązane ze strategią w taki sposób, by za ich pomocą można było ocenić stopień realizacji strategii. Można jednak wyodrębnić podstawowe grupy wskaźników, wspólne dla różnych strategii – i to właśnie te wskaźniki zostaną wykorzystane w niniejszym artykule do oceny efektywności rachunku kosztów docelowych.

2. Rachunek kosztów docelowych a perspektywa finansowa

Nadrzędnym celem stosowania rachunku kosztów docelowych jest osiągnięcie pożądanego poziomu zysku w całym cyklu życia produktu. Wysokość zysku docelowego jest uwarunkowana oczekiwaniami zarządu co do rentowności produktu. Dyrektywy zarządu z kolei są – a przynajmniej powinny być – pochodną wymagań właścicieli przedsiębiorstwa. Jednostkowy zysk docelowy jest w dalszej kolejności odejmowany od ceny produktu, którą ustala się na podstawie szczegółowych badań rynkowych, a nie na podstawie formuł kosztowych. Wynikiem tego odejmowania jest koszt jednostkowy produktu, który musi zostać osiągnięty, aby zapewnić

pożądaną rentowność. Najczęściej okazuje się, że satysfakcjonujący poziom kosztu produktu jest znacznie niższy od aktualnego kosztu wytworzenia tego wyrobu. Zgodnie z kardynalną zasadą *target costing*, koszt docelowy nigdy nie może być przekroczony, co oznacza, że firma nie zdecyduje się na produkcję wyrobu, dopóki nie uda się zredukować kosztu wyrobu do poziomu kosztu docelowego. W sytuacji, gdy nie uda się w fazie planowania wyrobu osiągnąć kosztu docelowego, ale jednocześnie podejmuje się decyzję o rozpoczęciu produkcji, zakłada się, że uda się tę różnicę zniwelować poprzez czynności mające na celu redukcję kosztów, podejmowane w ramach ciągłego doskonalenia wspomaganego przez rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*).

Bezwarunkowe przyjęcie i stosowanie zasad kalkulacji i osiągania kosztu docelowego niewątpliwie wywiera wpływ na wskaźniki finansowe przedsiębiorstwa. Po pierwsze, zastosowanie rachunku kosztów docelowych przyczynia się do **obniżenia kosztów produkcji**. T. Tani i in. [1994] przeprowadzili badania ankietowe na temat *target costing* wśród 107 japońskich przedsiębiorstw notowanych w pierwszej sekcji giełdy papierów wartościowych w Tokio. Okazało się, że blisko 62% firm osiągało co najmniej 90% kosztu docelowego (tab. 1). Średni ważony poziom osiąganego kosztu docelowego wyniósł nieco ponad 86%.

Tabela 1. Poziom osiąganego kosztu docelowego w firmach japońskich

Poziom osiąganego kosztu	Liczba firm	Procent firm
Okolo 70%	13	12,1 %
Okolo 80%	28	26,2 %
Okolo 90%	54	50,5 %
Okolo 100%	12	11,2 %
Razem	107	100,0 %

Źródło: [Tani i in. 1994, s. 76].

Oczywiście trudno jednoznacznie stwierdzić, czy przeciętny „wskaźnik wykonania” kosztu docelowego na poziomie 86% jest wystarczający do zadowoloności zarządu i właścicieli: zależy to m.in. od tego, jak ambitny był poziom ustalanoego kosztu docelowego.

Niestety, badania empiryczne ani prace teoretyczne nie dały, jak dotąd, jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu rachunek kosztów docelowych przyczynia się do redukcji kosztów. T. Leahy [1999] twierdzi, że zastosowanie rachunku kosztów docelowych wpływa na poprawę efektywności działania oraz obniżkę kosztów na poziomie 13-17%, nie podaje jednak źródła tych danych.

Można natomiast dowieść, że z punktu widzenia teoretycznego, prawidłowe zastosowanie *target costing* – tak w wymiarze kalkulacyjnym, jak i zarządczym – przyczynia się do obniżki kosztów co najmniej do poziomu kosztu docelowego.

Czynnikami wpływającymi na obniżkę poziomu kosztów w ramach *target costing* będą:

- ustalanie docelowego kosztu na podstawie kryteriów rynkowych oraz oczekiwanego poziomu rentowności, co praktycznie zawsze oznacza konieczność osiągnięcia niższych kosztów niż koszt bieżący,
- dokładne informacje o poziomie i strukturze kosztów docelowych, określone ramy czasowe cyklu życia produktu oraz przyjęcie „kardynalnej zasady” rachunku kosztów docelowych wpływają na wzrost motywacji pracowników do osiągania założonych celów, wiedzą oni bowiem dokładnie, jakiego poziomu redukcji kosztów i w jakim czasie się od nich oczekuje, a jednocześnie są świadomi, że nie mogą przekroczyć założonego kosztu docelowego,
- planowanie kosztów w fazie koncepcji, a więc na długo przed podjęciem produkcji wyrobu, daje duże pole manewru w zakresie kształtowania poziomu i struktury kosztów (badania pokazują, że w fazie wytwarzania około 70-95% kosztów produktu jest już przesądzonych i nie da się ich zmienić),
- zastosowanie analizy i inżynierii wartości do kształtowania struktury kosztu wytworzenia wyrobu, co umożliwia eliminację „kosztów zbędnych” (dotyczących funkcji wyrobu, które z punktu widzenia konsumenta są zbędne),
- podejmowanie działań usprawniających w całym cyklu życia produktu wspomagane zastosowaniem rachunku kosztów ciągłego doskonalenia, dzięki czemu można na bieżąco monitorować proces redukcji kosztów oraz dokonywać podziału docelowej kwoty redukcji kosztów na poszczególne ośrodki odpowiedzialności,
- włączanie do procesu *target costing* łańcucha dostawców, nawiązywanie ścisłych, partnerskich relacji z dostawcami, co sprzyja negocjowaniu korzystnych dla obu stron warunków i może owocować obniżką kosztów materiałów (komponentów) oraz kosztów logistyki,
- zaangażowanie w proces planowania i osiągania kosztów docelowych międzyfunkcyjnych zespołów złożonych ze specjalistów z różnorodnych dziedzin umożliwia wieloaspektowe spojrzenie na produkty i procesy oraz wypracowanie nowatorskich technik redukcji kosztów,
- decentralizacja zarządzania i delegacja uprawnień na grupy międzyfunkcyjne mogą wzmacniać poczucie odpowiedzialności za produkt i jego powodzenie na rynku, a tym samym również za osiągnięty poziom kosztów.

Kolejnym obszarem, który zwykle jest przedmiotem pomiaru w strategicznej karcie wyników, są **przychody ze sprzedaży**. Stosuje się tutaj przede wszystkim mierniki dynamiki przychodów oraz ich struktury. Bezpośredniego związku zastosowania rachunku kosztów docelowych z poziomem i strukturą przychodów nie ma, co nie znaczy, że *target costing* nie ma żadnego wpływu na te wskaźniki.

Rachunek kosztów docelowych jest oparty na założeniu, że cena produktu kształtuje się na rynku i jest adekwatna do wartości, jaką dla klienta posiada produkt o określonych atrybutach (takich jak jakość i funkcjonalność). Odrzucenie

formuł kosztowych ustalania cen na rzecz orientacji rynkowej pozwala z wysokim prawdopodobieństwem szacować przychody ze sprzedaży produktu w całym cyklu życia. Jeśli przedsiębiorstwo zdecyduje się wprowadzić produkt na rynek, będzie oczekiwać osiągnięcia planowanej wielkości przychodów ze sprzedaży ustalonej według formuły: $\text{cena docelowa} \times \text{planowana wielkość sprzedaży}$.

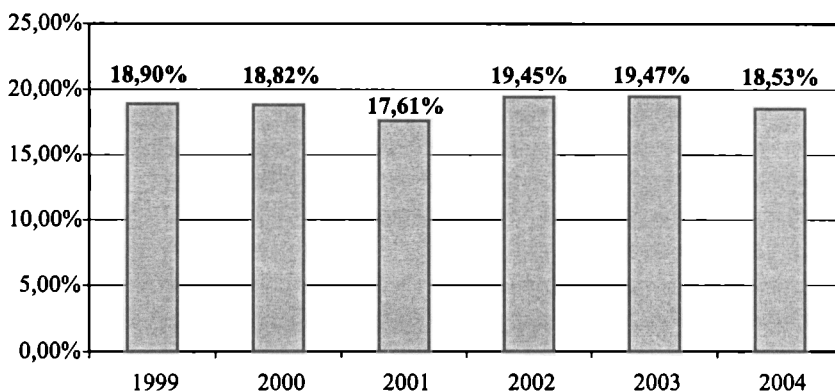
Wzrost przychodów według filozofii *target costing* osiąga się dzięki zwiększeniu wielkości sprzedaży, a nie przez podnoszenie ceny. Na wzrost wielkości sprzedaży może mieć wpływ dostosowanie atrybutów produktu do wymagań klienta oraz ustalenie ceny na poziomie, który klient akceptuje, ponieważ produkt przedstawia dla niego wartość równą jego cenie. Można oczekiwać, że takie podejście zaowocuje wykonaniem planu sprzedaży i utrzymaniem ceny docelowej. I tu trudność stanowi znalezienie dowodów empirycznych, jeśli jednak przyjąć założenie o doskonałej wiedzy i racjonalności wyboru konsumenta oraz o doskonałej wiedzy przedsiębiorstwa o rynku i klientach, to teoretycznie zastosowanie rachunku kosztów docelowych powinno się przyczynić do osiągnięcia założonych w fazie projektowania wyrobu wielkości sprzedaży oraz przychodów ze sprzedaży.

Wskaźnik dynamiki przychodów ze sprzedaży obejmuje swoim zakresem z reguły globalne przychody przedsiębiorstwa i ewentualnie przychody w poszczególnych branżach lub grupach produktów, jeśli przedsiębiorstwo prowadzi działalność w różnych sektorach. Rozpatrywanie dynamiki przychodów dla pojedynczego produktu może mieć sens wyłącznie w krótkim okresie, większość produktów bowiem ma skończony (ograniczony zazwyczaj do kilku lat) cykl życia. Tymczasem rachunek kosztów docelowych nie obejmuje przychodów całego przedsiębiorstwa. Zajmuje się on każdym produktem (lub ich grupą) osobno, a jego cele w sferze przychodów skupiają się na osiągnięciu docelowego poziomu sprzedaży przy docelowej cenie tak, aby zapewnić pożądaną poziom zysku. W związku z tym nie można ustalić ostatecznego wpływu zastosowania *target costing* na dynamikę przychodów przedsiębiorstwa. Można jedynie dowieść jego pośredniego wpływu na osiągnięcie założonego poziomu przychodów dla konkretnego produktu, co też uczyniono powyżej.

Trzecim obszarem zainteresowania w perspektywie finansowej strategicznej karty wyników jest **zysk**, w ujęciu zarówno bezwzględnym (wysokość zysku), jak i względnym (dynamika zysku oraz rentowność). Zysk globalny w koncepcji rachunku kosztów docelowych jest pojmowany jako nadwyżka przychodów ze sprzedaży produktu nad kosztami produktu w całym cyklu jego życia. Osiągnięcie pożądanego poziomu zysku jest głównym celem stosowania *target costing*. Najczęściej zysk jest tutaj wyrażany w sposób względny, jako poziom oczekiwanej rentowności sprzedaży danego produktu. Biorąc pod uwagę wcześniejsze rozważania dotyczące wpływu zastosowania rachunku kosztów docelowych na poziom kosztów oraz przychodów ze sprzedaży, można stwierdzić, co następuje: skoro wykorzystanie *target costing* przyczynia się do spadku kosztów produkcji, a jednocześnie nie powoduje spadku przychodów ze sprzedaży danego produktu, to zysk

i poziom rentowności produktu powinny wzrosnąć – jeśli weźmiemy pod uwagę cały cykl życia produktu.

W literaturze powszechnie się uznaje, że wzorcowe implementacje rachunku kosztów docelowych występują w japońskich koncernach samochodowych. Jeśli przyjrzymy się wynikom firmy Toyota, w której 40 lat temu narodziła się koncepcja *target costing*, możemy zauważyć, że wskaźnik rentowności sprzedaży (liczony jako stosunek zysku ze sprzedaży do przychodów ze sprzedaży) utrzymuje się na względnie stałym poziomie (rys. 1). Może to świadczyć o skuteczności *target costing*, tym niemniej jest to wniosek obciążony błędem, ponieważ wpływ na rentowność niewątpliwie mają również inne czynniki.



Rys. 1. Rentowność sprzedaży firmy Toyota w latach 1999-2004

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych opublikowanych na stronie internetowej http://www.toyota.co.jp/en/ir/financial_results.

Stwierdzenie, że zastosowanie *target costing* pozytywnie wpływa na wskaźniki dotyczące kosztów i rentowności, można przyjąć z zastrzeżeniem, że ostateczny poziom stosowanych mierników zależy od wielu innych czynników. Zastosowanie rachunku kosztów docelowych nie gwarantuje spadku wszystkich kosztów, jak również nie zapewnia wzrostu rentowności na innych poziomach niż poziom rentowności wyrobu. Wynika to z faktu, że w zasadzie obejmuje on tylko część kosztów ogółem – koszty produkcji wyrobu. Oszczędności kosztów uzyskane dzięki zastosowaniu *target costing* mogą być niwelowane przez nieefektywne wykorzystanie zasobów w sferach, których rachunek kosztów docelowych nie obejmuje.

3. Rachunek kosztów docelowych a perspektywa klienta

Jednym z podstawowych filarów rachunku kosztów docelowych jest orientacja rynkowa, której wyrazem jest skupienie się na potrzebach, oczekiwaniach i preferencjach klientów. Japońskie przedsiębiorstwa stosujące *target costing* starają się dostarczać produkty o wysokiej wartości dla klienta, tj. wysokiej relacji między

jakością i funkcjonalnością wyrobu a jego ceną. Stosowana przez japońskie firmy polityka cenowa nastawiona jest raczej na powiększanie udziałów w rynku i pokonanie konkurencji niż na zwiększanie zysków [Howard, Herbig 1996]. Oznacza to, że jednym z głównych celów w zakresie projektowania wyrobu będzie nadanie mu jak najwyższej wartości przy danej cenie. Dokonuje się tego w ramach analizy wartości. Technika ta umożliwia z jednej strony określenie, jakie atrybuty (funkcje) wyrobu są dla klienta istotne i jakie są wagi poszczególnych atrybutów w oczach klienta, a z drugiej strony – pozwala na transpozycję preferencji konsumenta na dobór komponentów, technologii produkcji oraz „wystroju” (*design*) wyrobu finalnego. Prawdłowo przeprowadzona analiza wartości warunkuje optymalizację – z punktu widzenia wartości dostarczanej klientowi – poziomowi i struktury kosztu jednostkowego produktu [Gabrusewicz i in. 1998].

Skoro wykorzystanie analizy wartości, która stanowi nieodłączny element rachunku kosztów docelowych, dopasowuje produkt do preferencji i wymagań klienta oraz zapewnia optymalną relację jakości i funkcjonalności wyrobu do jego ceny, klient powinien być zainteresowany takim produktem bardziej niż innym, w którym analizy wartości nie stosowano. Jeśli przyjmiemy założenie o doskonałej wiedzy konsumenta oraz racjonalności dokonywanych przez niego wyborów, możemy stwierdzić, że konsument będzie chętniej wybierał właśnie ten produkt, który dostarcza mu większą wartość przy danej cenie. Rachunek kosztów docelowych pozwala maksymalizować stosunek wartości dla klienta do ceny wyrobu. W związku z powyższym należy się spodziewać, że zastosowanie rachunku kosztów docelowych przyczynia się do wzrostu wielkości sprzedaży. Skoro zastosowanie *target costing* wpływa na wzrost wielkości sprzedaży, może się również przyczyniać do wzrostu udziału w rynku, pod warunkiem, że osiągnięta stopa przyrostu sprzedaży jest większa niż przyrost sprzedaży u konkurentów.

Zdaniem Y. Kato [1993] osiąganie przewagi konkurencyjnej polega nie na minimalizacji kosztów czy maksymalizacji wartości, ale na optymalizacji relacji kosztu do wartości. Wiele zachodnich firm uważa, że jednoczesne stosowanie strategii przywództwa kosztowego i dyferencjacji jest nieefektywne. Tymczasem przedsiębiorstwa japońskie rzadko wykorzystują model konkurencji Portera i starają się realizować strategię konfrontacyjną, będącą swoistym połączeniem dwu klasycznych strategii konkurencji. Toyota, Nissan, Sony to liderzy w swoich branżach zarówno pod względem wysokości kosztów, jak i stopnia zróżnicowania wyrobów. Możliwość dużego różnicowania wyrobów przy jednoczesnym utrzymaniu stosunkowo niskich cen, jakie zapewnia *target costing*, istotnie powiększa obszar rynku, jaki przedsiębiorstwo może zdobyć.

Gwoli podsumowania powyższych rozważań należy stwierdzić, że wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów docelowych niewątpliwie zwiększa szansę na sukces rynkowy przedsiębiorstwa, będący obiektem pomiaru w perspektywie klienta strategicznej karty wyników. Skupienie się na potrzebach klienta oraz dostosowywanie produktu do jego wymagań przez optymalizację relacji jakości

i funkcjonalności wyrobu do jego kosztu istotnie zwiększa atrakcyjność produktu w oczach konsumenta.

4. Rachunek kosztów docelowych a perspektywa procesów wewnętrznych

Przedmiotem pomiaru w perspektywie procesów wewnętrznych strategicznej karty wyników jest efektywność działań i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, które są kluczowe dla realizacji celów sformułowanych w perspektywie finansowej i klienta: spełnienia wymagań właścicieli w sferze finansowej oraz wykreowania wartości dla klienta. Model łańcucha wartości obejmuje trzy grupy procesów: procesy innowacyjne (w ramach których bada się potrzeby klienta, a następnie tworzy produkt zaspokajający owe potrzeby), procesy operacyjne (polegające na wytworzeniu produktu i dostarczeniu go do klienta) oraz procesy obsługi posprzedażnej [Kaplan, Norton 2002].

Efektywność procesów innowacyjnych mierzy się za pomocą różnych wskaźników, m.in. liczby nowych produktów wprowadzonych na rynek, czasu trwania procesu wprowadzania produktu na rynek, czasu opracowania prototypu wyrobu, udziału nowych wyrobów, których wprowadzenie zakończyło się sukcesem rynkowym itp. Do oceny efektywności procesów operacyjnych wykorzystuje się wskaźniki terminowości dostaw, jakości (liczby braków), czasu i wydajności wytwarzania, elastyczności wytwarzania, kosztów działań w ramach procesów operacyjnych itp. Wreszcie do pomiaru efektywności procesów obsługi posprzedażnej stosuje się podobne jak w procesach operacyjnych wskaźniki określające jakość, czas trwania, skuteczność i koszty obsługi napraw.

Można zauważyć, że w zasadzie wymienione mierniki efektywności procesów wewnętrznych skupiają się na trzech aspektach: czasie trwania procesów, jakości i wydajności procesów oraz koszcie procesów.

Jedną z podstawowych przesłanek wdrażania rachunku kosztów docelowych w przedsiębiorstwie jest redukcja kosztów produkcji. Aby osiągnąć koszt docelowy, nie wystarczy obniżenie kosztów materiałów. Pracownicy zgrupowani w interdyscyplinarnych zespołach stale poszukują możliwości redukcji kosztów, szczególnie w zakresie kosztów procesów, które od nich zależą. Można zatem oczekiwać, że w warunkach pełnej implementacji *target costing* jako systemu zarządzania koszty procesów będą sukcesywnie obniżane. Ograniczeniem czystej formuły rachunku kosztów docelowych jest brak ewidencji i analizy kosztów poszczególnych procesów, można to jednak wyeliminować przez wprowadzenie rachunku kosztów działań.

Kultura ciągłego doskonalenia organizacji owocuje również poprawą jakości i wydajności procesów innowacyjnych i operacyjnych. Nieustannie zgłaszane przez różnych pracowników firmy drobne usprawnienia przyczyniają się do wzrostu wydajności, zmniejszenia kosztów oraz skrócenia czasu części procesów,

tj. głównie tych, które wiążą się z planowaniem, rozwojem, wytwarzaniem i sprzedażą produktu. Warto podkreślić, że w systemie *kaizen costing* nie pomija się zdania pracowników najniższego szczebla: wręcz przeciwnie, wychodzi się bowiem z założenia, że pracownicy dysponują najlepszą wiedzą o możliwościach usprawniania działań, które sami wykonują.

Wpływ *target costing* na czas wprowadzania nowych produktów na rynek jest niejednoznaczny. Z jednej strony wymienione wcześniej czynniki mogą oddziaływać na przyspieszenie prac rozwojowych, z drugiej strony w systemie kosztów docelowych dopuszcza się wprowadzenie produktu na rynek dopiero w momencie, gdy w projekcie zostanie osiągnięty koszt docelowy. W podejściu stosowanym w procesie *target costing* liczba zmian konstrukcyjnych wprowadzanych po rozpoczęciu produkcji jest niewielka¹. Wpływa to niewątpliwie na oszczędności w zakresie kosztów przeprojektowywania wyrobu oraz na skrócenie czasu wytwarzania w związku z brakiem konieczności zmian nastawy linii technologicznej w fazie produkcji.

Innym czynnikiem mającym wpływ na omawiane mierniki jest zaangażowanie łańcucha wartości w system kosztów docelowych. Włączenie dostawców w proces projektowania wyrobu lub przynajmniej utrzymywanie bliskich i przyjaznych relacji z dostawcami umożliwia efektywne planowanie procesów logistycznych w taki sposób, by skrócić czas dostaw i zmniejszyć ich koszty (np. poprzez wprowadzenie systemu dostaw na czas).

5. Rachunek kosztów docelowych a perspektywa rozwoju

Ostatnia perspektywa strategicznej karty wyników skupia się na czynnikach determinujących rozwój organizacji. Wśród tych czynników najważniejszą rolę odgrywają ludzie, systemy informacyjne i procedury. W ramach perspektywy rozwoju dokonuje się m.in. pomiaru potencjału kadrowego, możliwości systemów informacyjnych, motywacji i zaangażowania pracowników oraz stopnia decentralizacji.

Rachunek kosztów docelowych nie jest wyłącznie metodą kalkulacji kosztów i może być rozumiany także jako swoista filozofia czy metoda zarządzania. W koncepcji *target costing* ogromną wagę przywiązuje się do kapitału ludzkiego organizacji. Po pierwsze, w system ciągłego doskonalenia włączeni są wszyscy pracownicy przedsiębiorstwa, bez względu na ich pozycję w strukturze organizacyjnej. Ich sugestie dotyczące poprawy jakości, wydajności, czasu trwania i kosztu poszczególnych działań i procesów są brane pod uwagę i wdrażane. Po drugie, w systemie *target costing* kładzie się nacisk na silną integrację pracowników w ramach zespołów międzyfunkcyjnych. Efektem tej integracji jest nieustanny

¹ Szerzej na temat podejścia do projektowania wyrobów w „modelu zachodnim” i „modelu japońskim” w pracy [Masztalerz 2006, s. 37-39].

rozwój wiedzy i umiejętności członków zespołów, stykają się oni bowiem z różnymi dziedzinami, różnymi punktami widzenia i rozumowania (np. w zakresie projektu wyrobu: produkt jest czymś innym dla inżyniera, a czymś innym dla pracownika działu marketingu). Po trzecie, cała filozofia *target costing* zasadza się na wierze w możliwości człowieka. Po czwarte, efektywność procesu *target costing* w dużej mierze zależy od doświadczenia pracowników, dlatego też przedsiębiorstwu będzie zależało na utrzymywaniu pracowników. Po piąte, na tworzone w ramach systemu kosztów docelowych zespoły międzyfunkcjonalne delegowana jest spora część uprawnień decyzyjnych.

W takich warunkach niewątpliwie satysfakcja z pracy członków organizacji będzie wysoka. System kosztów docelowych wymaga od pracowników ogromnego zaangażowania i kształcenia umiejętności. Cele stawiane w procesie *target costing* są ambitne i ich rozwiązanie wymaga współpracy z wieloma specjalistami z różnych dyscyplin. Wpływa to na poziom motywacji i zaangażowania pracowników, pod warunkiem, że ustalone wymagania i cele są osiągalne. Jeśli bowiem wielkości docelowe są postrzegane jako nierealistyczne, poziom motywacji może się obniżyć. Czynnikiem motywującym i zwiększającym satysfakcję z pracy będzie również delegowanie odpowiedzialności na zespoły międzyfunkcjonalne: mając świadomość istotnego wpływu na podejmowane decyzje o strategicznym charakterze oraz poczucie odpowiedzialności za powodzenie określonego projektu, pracownicy silniej się angażują niż wtedy, gdy są tylko wykonawcami odgórnie ustalonych planów.

Wydaje się więc, że wpływ *target costing* na rotację pracowników będzie pozytywny. W przedsiębiorstwach stosujących *target costing* stwarza się warunki do satysfakcjonującej, ale wymagającej sporego zaangażowania pracy, co powinno skłaniać pracowników do pozostania w strukturach organizacji. Poza tym firmom będzie zależeć na utrzymywaniu pracowników ze względu na szczególną wiedzę i doświadczenie, jakie zdobywają w toku kolejnych projektów: zatrzymanie pracowników w organizacji uniemożliwi odpływ specyficznego *know-how* do innych firm, jak również będzie się przyczyniać do ciągłego usprawniania procesów wewnętrznych (efekt uczenia się) – nie będzie konieczności szkolenia i wdrażania w procesy wewnętrzne kolejnych nowych pracowników.

Wysokie kwalifikacje i poziom motywacji personelu są warunkiem koniecznym, ale nie wystarczającym do sprawnego i efektywnego przebiegu procesów wewnętrznych. Istotną rolę w perspektywie rozwoju przypisuje się możliwościom systemów informacyjnych. Pracownicy muszą mieć łatwy i szybki dostęp do informacji, aby móc efektywnie planować monitorować i kontrolować wyniki swojej pracy. Rachunek kosztów docelowych wymaga tworzenia szczegółowych baz danych o kosztach (w Japonii są to tzw. tablice kosztowe) oraz stałego gromadzenia, systematyzowania i prezentacji informacji. Dostęp do tych informacji jest ułatwiony dzięki ścisłej współpracy międzyfunkcjonalnej.

6. Zakończenie

Ocena efektywności zastosowania rachunku kosztów docelowych w przedsiębiorstwie jest zagadnieniem stanowiącym poważne wyzwanie badawcze. Niniejszy artykuł został poświęcony analizie koncepcji *target costing* oraz ocenie wpływu zastosowania rachunku kosztów docelowych na mierniki strategicznej karty wyników. W rozważaniach teoretycznych, popartych w niektórych przypadkach dowodami empirycznymi, poddano pod dyskusję tezę, że wykorzystanie *target costing* poprawia efektywność przedsiębiorstwa.

Literatura

- Gabrusewicz W. i in., *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE, Poznań 1998.
- Howard C., Herbig P., *Japanese Pricing Policies*, „Journal of Consumer Marketing” 1996 vol. 13 nr 4.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Kato Y., *Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies*, „Management Accounting Research” 1993 vol. 4 nr 4.
- Leahy T., *Right on the Money*, „Business Finance”, October 1999.
- Masztalerz M., *Rachunkowość zarządcza w praktyce japońskich przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2006 nr 1.
- Tani T. i in., *Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art*, „Management Accounting Research” 1994 nr 5.

THE IMPACT OF TARGET COSTING ON THE BALANCED SCORECARD MEASURES

Summary

The paper describes the influence of target costing on the fundamental measures used in the Balanced Scorecard and shows how target costing influences the four perspectives of Balanced Scorecard. The impact of target costing on most popular indicators is considered and analyzed.