

Małgorzata Solak

Górnosłaska Wyższa Szkoła Handlowa w Katowicach

INTEGRACJA KONCEPCJI *TARGET COSTING* I *KAIZEN COSTING* SKUTECZNĄ METODĄ STRATEGICZNEGO ZARZĄDZANIA KOSZTAMI

1. Konieczność wprowadzania metod strategicznego zarządzania kosztami

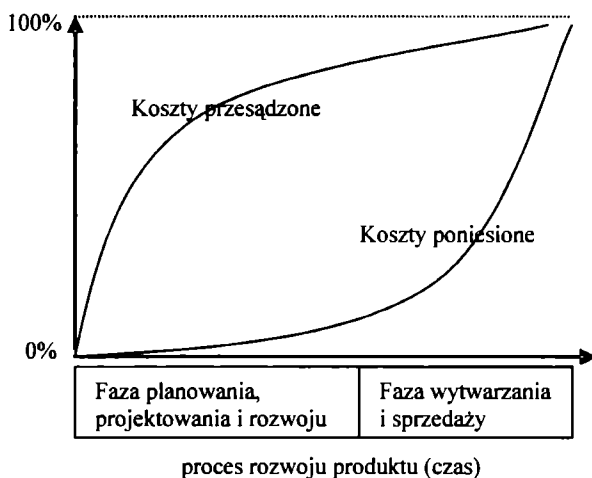
W dobie niezwykle nasilonej konkurencji na rynkach globalnych, gdy z powodu szybkiego postępu technicznego, skracania się cykli życia produktów i wzrostu indywidualnych potrzeb i życzeń klientów rośnie ryzyko działalności gospodarczej, tradycyjne systemy rachunku kosztów i wyników stosowane w krótkookresowym zarządzaniu kosztami przestają być efektywne. Przedsiębiorcy, próbując ograniczać koszty działalności, często podejmują błędne decyzje. Koncentrują się na fragmentach funkcjonowania organizacji bez rozpatrywania kosztów całego łańcucha tworzenia wartości dodanej dla klienta i bez uwzględniania kosztów w całym cyklu życia produktu. Aby więc osiągnąć cele strategiczne, takie jak przetrwanie i realizowanie zysków w długim okresie, konieczne staje się wprowadzenie strategicznego zarządzania kosztami. Strategiczne zarządzanie kosztami ma na celu redukcję kosztów działalności z jednej strony, z drugiej zaś zabezpieczenie zadowolenia klientów. Ważnym zadaniem zarządzania kosztami jest uświadomienie kadrze menedżerskiej, że jej wcześniejsze decyzje angażują zazwyczaj przedsiębiorstwo w późniejsze ponoszenie kosztów [2, s. 6]. Do podstawowych zadań strategicznego zarządzania kosztami należą:

- szacowanie wpływu poszczególnych decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów,
- analizowanie i planowanie kosztów produktu w całym cyklu życia,
- identyfikowanie przyczyn wywołujących koszty i szacowanie ich wpływu na przyszły poziom kosztów [7, s. 364].

Strategie zarządzania kosztami rozwijają się w Europie i Stanach Zjednoczonych zarówno w teorii, jak i w praktyce od lat siedemdziesiątych XX wieku na bazie koncepcji japońskich powstałych w latach sześćdziesiątych. Istotnym narzędziem strategicznego zarządzania kosztami jest integracja japońskich koncepcji *target costing* i *kaizen costing*.

2. Target costing

Rachunek kosztów docelowych powstał w Japonii, gdzie jest określany jako *genka kikaku* (ang. *target costing*), i wprowadzony został w 1965 r. przez Toyota Motor Corporation. Do opracowania tej koncepcji przyczyniły się wnioski płynące z praktycznych obserwacji: wczesne podjęcie projektowania kosztów daje dużą swobodę w zakresie planowania ich struktury i poziomu. Jeśli w fazie wytwarzania ok. 70-90% kosztów jest już przesądzone, nie pozostawia to zbyt wielu możliwości co do zmiany struktury i poziomu kosztów. Tę prawidłowość zaprezentowano na rys. 1.



Rys. 1. Koszty przesądzone a koszty poniesione w procesie rozwoju produktu

Źródło: opracowano na podstawie [1, s. 3].

Określenie rachunek kosztów celu jest skrótem myślowym, przez który należy rozumieć rachunek kosztów zapewniający efektywne zrealizowanie i wyznaczenie strategii, zawierającej cel długookresowy (koszt przyszłego produktu). Tak jak realizacja strategii jest procesem, również rachunek kosztów należy rozumieć jako proces. Inaczej można go określić jako rachunek, który umożliwia wyznaczenie kosztu nowego produktu o założonych cechach w fazie jego projektowania (formułowania strategii) oraz jego osiągnięcie w fazie wytwarzania (realizacja strategii i celu strategicznego) [7, s. 379].

Powstanie rachunku kosztów docelowych uwarunkowane było tym, że, po pierwsze, przedsiębiorstwa nie mają wpływu na ceny oferowanych przez siebie wyrobów, gdyż w warunkach wysokiej konkurencji cena jest kształtowana przez rynek, a po drugie – nie mają wpływu na wysokość spodziewanej marży, którą powinien generować produkt, gdyż decydują o niej właściciele przedsiębiorstwa, którzy w razie nieosiągnięcia zadowalającej ich marży mogą zmienić zarząd lub wycofać zainwestowany kapitał.

Tradycyjnie cena była ustalana przez sumowanie jednostkowego, pełnego kosztu wyrobu i pożądanej kwoty zysku. *Target costing* traktuje cenę jako wypadkową oczekiwań nabywców, a nie wypadkową kosztów. Należy więc rozpoznać potrzeby potencjalnych klientów, ich opinie na temat funkcji produktu oraz możliwej do zapłacenia ceny, a także uwzględnić poziom cen na konkurencyjne wyroby. Planowanie wytwarzania nowego produktu w danym przedsiębiorstwie jest związane z koniecznością przeprowadzenia badań rynkowych wśród odpowiedniej grupy potencjalnych nabywców w celu uzyskania informacji, jak drogi powinien być ten produkt, aby była możliwa sprzedaż określonej jego ilości. Jak widać, cenę oraz kształtujące ją czynniki określa się jeszcze w fazie planowania wyrobu, a więc na długo przed rozpoczęciem produkcji. W rachunku kosztów docelowych dąży się do ustalenia kwoty kosztów, po jakich musi być wytworzony dany produkt (cechujący się określoną funkcjonalnością i jakością), aby została osiągnięta pożądana marża zysku przy docelowej cenie. Tak więc docelowe koszty produktu są wyznaczane jako różnica docelowej ceny i wymaganej marży zysku. Zadaniem rachunku kosztów docelowych jest doprowadzenie kosztów do poziomu pożądanego poprzez dokładną specyfikację produktu oraz lepsze jego zaprojektowanie i skonstruowanie. Z obliczaniem kosztu docelowego wiążą się pojęcia dopuszczalnego kosztu docelowego, osiągalnego kosztu docelowego i kosztu bieżącego.

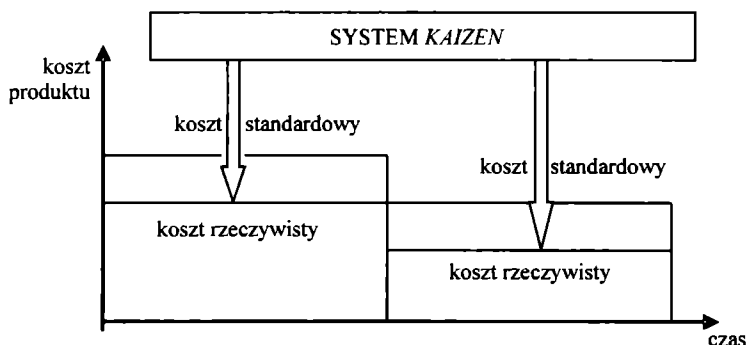
Koszt bieżący określany przez inżynierów opiera się na bieżących danych i dotyczy tworzenia produktów o wymaganej jakości i określonych cechach przy wykorzystaniu technologii i technik dotychczas stosowanych w przedsiębiorstwie.

Koszt dopuszczalny stanowi różnicę między docelową ceną i docelowym zyskiem. Wielkość docelowego zysku, jak już wspomniano, wynika z oczekiwań zarządu co do rentowności produktu w całym cyklu jego życia. Koszt dopuszczalny jest różny od kosztu bieżącego i w istniejących warunkach nieosiągalny. Osiągalny koszt docelowy powinien być jak najbardziej zbliżony do kosztu dopuszczalnego – w przeciwnym wypadku firma nie osiągnie oczekiwanej rentowności.

2. *Kaizen costing*

Kazein w języku japońskim oznacza „zmieniać na lepsze”. Tak więc *kaizen costing* można przetłumaczyć jako rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. Należy odróżnić doskonalenie procesów wprowadzane rewolucyjnie (jednorazowo) od usprawniania ewolucyjnego (ciągłego). To pierwsze podejście jest charakterystyczne dla przedsię-

biorstw zachodnich: duże inwestycje w środki trwałe, zmiany struktury organizacyjnej itp. Drugie podejście jest domeną przedsiębiorstw japońskich, gdyż: „wszelkiego rodzaju usprawnienia, choćby najdrobniejsze, są wprowadzane w sposób ciągły, a co jeszcze bardziej istotne – inicjatorem zmian może być każdy pracownik firmy, bez względu na jego pozycję w strukturze organizacyjnej” [4, s. 3]. Zastosowanie rachunku kosztów ciągłego doskonalenia ma na celu redukcję kosztów wykorzystania zasobów i dochodzenie do kosztu docelowego poprzez ciągłe doskonalenie działań przedsiębiorstwa oraz poprzez poprawę wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy [6, s. 231]. Rachunek kosztów ciągłego udoskonalania jest stosowany w przedsiębiorstwach japońskich obok rachunku kosztów standardowych, który stosuje się ze względu na wymogi rachunkowości finansowej. Pozwala on, poprzez ciągłe wyszukiwanie udoskonaleń, na coroczne obniżanie poziomu kosztów standardowych, bo jeżeli w danym roku koszt rzeczywisty jest niższy od kosztu standardowego, stanowi to globalną miarę wartościową dla wprowadzonych w danym roku usprawnień. Koszt standardowy następnego roku zostaje ustalony na poziomie kosztu rzeczywistego roku poprzedniego (co przedstawiono na rys. 2), tak więc system usprawnień narzuca korektę poziomu kosztu standardowego.



Rys. 2. Ustalanie poziomu kosztów standardowych przy systemie *kaizen costing*

Źródło: opracowanie własne na podstawie [7].

W praktyce firm japońskich można zauważyć, że pierwsze trzy miesiące od momentu wprowadzenia produktu na rynek to czas (zwany okresem utrzymania kosztów), w którym pracownicy mogą dobrze poznać nowe procesy produkcyjne. Przed upływem tego okresu rygorystyczne ograniczanie kosztów wymagałoby zbyt wielkiego wysiłku i wiązałoby się z ogromnym stresem pracowników, co wpływałoby źle na atmosferę w miejscu pracy.

Taki rachunek kosztów, tak zresztą jak i rachunek kosztów docelowych, został po raz pierwszy zastosowany w firmie Toyota. Ciekawe, że w 1991 r. pracownicy firmy zaangażowani w udoskonalanie procesu produkcyjnego zgłosili dwa miliony propozycji usprawnień (po trzydzieści pięć na jednego pracownika), z których 97% zostało wdrożonych [5, s. 37].

Najbardziej znanym w świecie promotorem *kazein* i japońskich metod zarządzania jest Masaaki Imai, autor podręcznika pt. *Kazein*, twórca działającego także w Polsce Kaizen Institute [8].

3. Połączenie *target costing* i *kaizen costing* jako sposób na osiągnięcie kosztu docelowego

Przedstawione metody mają wiele zalet, nie są jednak pozbawione wad. Główne zalety *target costing* to:

- określenie docelowej wielkości ceny, zysku i kosztów już w fazie koncepcji, czyli właśnie wtedy, gdy większość kosztów jest przesądzona,
- takie zaprojektowanie wyrobu, żeby spełniał założone warunki kosztowe i oczekiwania klientów.

W warunkach, w których działa przedsiębiorstwo, w fazie planowania założony koszt docelowy nie jest możliwy do osiągnięcia. Rachunek kosztów docelowych nie pokazuje, jak w fazie wytwarzania dojść do kosztu docelowego, co można uznać za jego główną wadę.

Kaizen costing zapewnia:

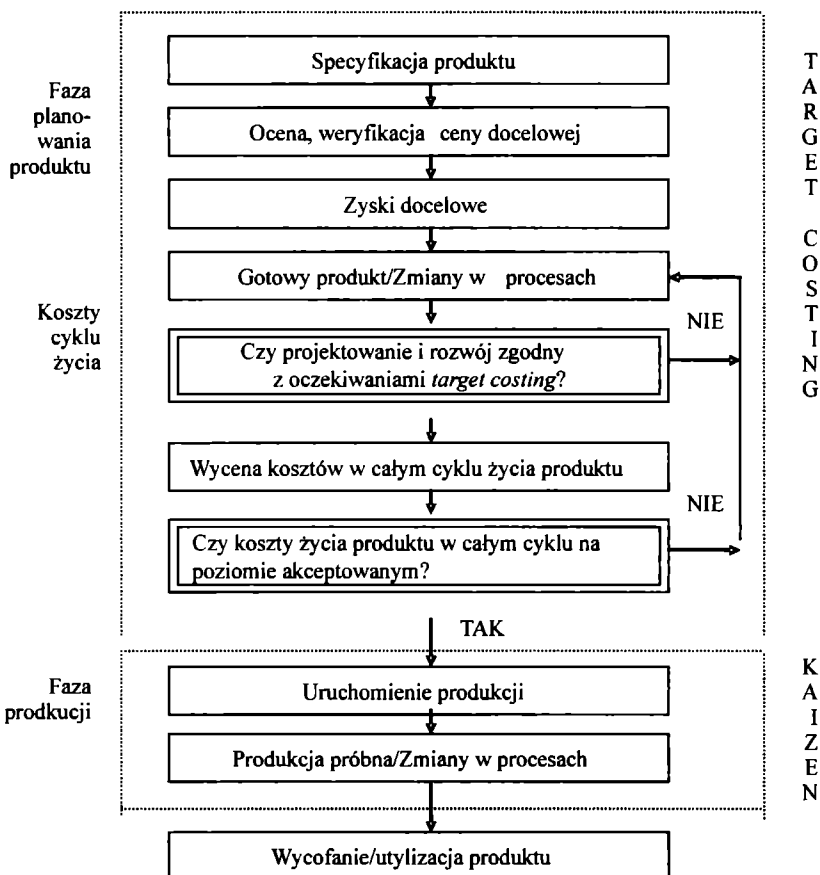
- ciągłe doskonalenie procesów,
- niskie koszty kolejnych zmian,
- niewielkie ryzyko zastosowania kolejnych usprawnień,
- zaangażowanie wszystkich pracowników w obniżanie kosztów produktu.

Za wadę metody można uznać to, że jest ona domeną fazy wytwarzania. Jest to zbyt późno i za mało, aby można mówić o skutecznym zarządzaniu kosztami. Do wad należy także to, że w krótkim czasie nie ma widocznych efektów zastosowania działań usprawniających, co może zniechęcić pracowników do znajdowania nowych możliwych redukcji kosztów.

Kaizen costing należy zatem traktować jako uzupełnienie rachunku kosztów docelowych, gdyż dopiero ich połączenie stanowi skuteczną strategię zarządzania kosztami przedsiębiorstwa. Na rys. 3 przedstawiono zastosowanie *target costing* w fazie planowania produktu, a następnie *kaizen costing* w fazie produkcji.

Połączenie obu metod pozwala na wyeliminowanie wad, którymi są obciążone. Łączne stosowanie *target costing* i *kaizen costing* jest niezbędne, gdyż gdy przy bieżących warunkach techniczno-organizacyjnych założony w fazie planowania produktu docelowy poziom kosztów nie może być osiągnięty, w fazie wytwarzania muszą być podjęte działania usprawniające, dzięki którym koszty zostaną obniżone do ustalonego poziomu docelowego.

Podstawowym warunkiem wdrażania i łącznego stosowania tych metod jest ścisła współpraca między poszczególnymi komórkami organizacji i zaangażowanie wszystkich pracowników w doskonalenie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Wyni-



Rys. 3. Łączne funkcjonowanie *target costing* i *kaizen costing*

Źródło: [3, s. 3].

ka to z tego, że prace nad możliwościami redukcji kosztów do poziomu docelowego są prowadzone przez wszystkie działy firmy. Poprzez zastosowanie łącznie tych dwóch metod następuje ciągłe zwiększanie się świadomości wszystkich pracowników firmy co do miejsca i roli kosztów w organizacji. W japońskich przedsiębiorstwach, które pierwsze wdrażały *target costing* i *kaizen costing* priorytetem jest praca zespołowa mająca na celu sukces całego przedsiębiorstwa, z którym utożsamiają się wszyscy pracownicy. W przedsiębiorstwach zachodnich, gdzie pracownicy raczej nastawiają się na własne sukcesy, wdrażanie systemu ciągłych usprawnień i rachunku kosztów docelowych napotyka wiele trudności.

Literatura

- [1] Ansari S.L., Bell J.E., *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, A CAM-I/CMS Model for Profit Planning and Cost Management*, McGraw Hill, New York 1997.
- [2] Horngren Ch.T., Bhimani A., Foster A., Datar S.M., *Management and Cost Accounting*, Prentice-Hall, London 1999.
- [3] *IFS Research & Development AB*, Kaizen Costing and Value Analysis, 2001.
- [4] Imai M., *Kaizen-The Key to Japan's Competitive Success*, Random House Business Division, 1986.
- [5] Masztalerz M., *Rachunkowość zarządcza w praktyce japońskich przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2006, nr 1.
- [6] Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- [7] Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H.Beck, Warszawa 2003.
- [8] <http://www.kaizen-institute.com>

INTEGRATION OF TARGET COSTING AND KAIZEN COSTING CONCEPTS – THE EFFECTIVE METHOD FOR STRATEGIC COST MANAGEMENT

Summary

In today's competitive environment if the company wants to reach strategic targets it is necessary to manage costs effectively and intelligently. It is just necessary to develop strategic cost management. Joint Target Costing and Kaizen Costing Method can be a significant tool. Target Costing is a cost management concept which has been widely used by Japanese companies since the 1970s. Its most important aspect is marking new product costs in a planning stage of product life cycle as a market price minus required profit margin and then reducing costs to a desired level. Kaizen Costing can be very helpful in this. It is a process of cost reduction during the manufacturing phase of a product. The Japanese word kaizen refers to continual and gradual improvement through small betterment activities rather than large or radical improvement made through innovation or large investments in technology. Joint Target Costing and Kaizen Costing Method lead to costs reduction in the life cycle of the whole product.