

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library 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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jacek Barbuski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce	11
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji	26
Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych	54
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe	88
Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego	104
Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego	115
Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami	126
Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A.	136
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	149
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego	163
Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej	180
Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	213
Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań	237
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa	248
Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i>	263
Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów	280
Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów	290
Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości	312
Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie	324
Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej	334
Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności	349
Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej	365
Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne	377
Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności	393
Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL	403
Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników	415
Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń	432
Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych	440
Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych	448
Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa	458
Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych	467
Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty	478
Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa	489
Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych	502
Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu	520
Edward Wiszniewski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej	531

Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

Summaries

Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system.....	247
Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management	279
Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting	289
Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs	299
Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes	311
Monika Łada , Value streams profitability analysis	323
Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture	333
Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size	348
Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement	364
Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces	376
Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations	392
Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers	402
Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions	414
Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement	431
Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue	439
Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations	447
Anna Stronczek , Management control of the new public finance act	457
Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes	466
Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information	477
Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management	488
Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice	501
Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company	519
Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point	530
Edward Wiszniewski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input	544
Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds	559
Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation	571

Łukasz Szydelko

Politechnika Rzeszowska

WYKORZYSTANIE INFORMACJI Z RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH W ZARZĄDZANIU OŚRODKAMI ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA KOSZTY

Streszczenie: W artykule zaprezentowano istotę i procedurę kalkulacyjną rachunku kosztów docelowych. Zostały pokazane możliwości określania takich parametrów, jak: docelowa cena sprzedaży, koszt dopuszczalny i koszt docelowy. Wskazano również potrzebę wykorzystania informacji pochodzących z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty. Powiązано w tym aspekcie budżety kosztowe z kosztem docelowym.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów docelowych, kalkulacja kosztów docelowych, rachunek odpowiedzialności, ośrodki odpowiedzialności za koszty, budżetowanie w ośrodkach odpowiedzialności za koszty.

1. Wstęp

Globalizacja powoduje w obecnych czasach ciągłe i dynamiczne zmiany rynkowe. Obserwowane są one w obszarze skracania cyklu życia danego produktu, nieustannych zmian preferencji klientów oraz nasilającej się konkurencji, głównie ze strony przedsiębiorstw globalnych.

Utrzymanie się na tak trudnych rynkach wymaga od menedżerów zarządzających przedsiębiorstwami odpowiedniej wiedzy, umiejętności oraz należytej organizacji pracy.

Wpływa to również w istotny sposób na uelastycznienie struktur organizacyjnych i zwiększenie skali ich decentralizacji. Powstają dzięki temu odpowiednio wyodrębnione centra odpowiedzialności, mające określoną swobodę działania. Są one rozliczane z wykonanych zadań (uzyskanych efektów).

Cena rynkowa często staje się punktem wyjścia przy projektowaniu nowych produktów lub udoskonalaniu już istniejących. Takie „dopasowanie się” w obecnych czasach do wymagań rynkowych staje się koniecznością. Wśród menedżerów następuje całkowita zmiana myślenia, podejmowane przez nich działania muszą być do takich wytycznych dostosowane.

Ukierunkowanie zarządzających na tak postawione cele wymaga od nich znajomości informacji kosztowych. Na etapie projektowania produktu (wcześniejszej fazy produkcyjnej) bardzo istotną rolę w tym zakresie odgrywa rachunek kosztów docelowych, natomiast w fazie *stricte* produkcyjnej kluczowy staje się rachunek kosztów ciągłego doskonalenia.

Przedsiębiorstwa produkcyjne, które chcą się dopasować do takich warunków rynkowych, powinny mieć wyodrębnione centra kosztowe (ośrodki odpowiedzialności za koszty). Menedżerowie, którzy stoją na ich czele, pracują najefektywniej w momencie, kiedy są wspomagani informacjami kosztowymi pochodzącymi z tych nowoczesnych modeli rachunku kosztów.

Celem artykułu jest wskazanie możliwości wykorzystania informacji pochodzących z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu centrami odpowiedzialności za koszty, ze szczególnym uwzględnieniem budżetowania kosztów w przekroju takich ośrodków odpowiedzialności.

2. Rachunek kosztów docelowych i jego zastosowanie

Historia rachunku kosztów docelowych sięga lat 60.-70. XX wieku. W tamtym okresie w takich organizacjach, jak: Toyota Motor Corporation, Nissan, Panasonic, Sharp, Matsushita, Daihatsu Motor, zaczęto wdrażać elementy tej koncepcji. Znalazła ona głównie zastosowanie w przemyśle samochodowym, elektronicznym, maszynowym oraz urządzeń precyzyjnych [Jaruga i in. 2001, s. 897].

Silna konkurencja na rynku zarówno lokalnym, jak i amerykańskim wymusiła na firmach japońskich zmianę metody kalkulacji kosztów i cen nowych produktów. W dynamicznie i silnie zmieniającym się otoczeniu konkurencyjnym formuła kosztowa ustalania ceny na produkt nie mogła być w żaden sposób zastosowana. Z reguły występowały bardzo duże różnice (dysproporcje) pomiędzy ceną skalkulowaną w tradycyjny sposób na dany produkt a tym, co obowiązywało na rynku.

Zmiana postrzegania cen rynkowych i ich ogólne uznanie za pewnego rodzaju punkty odniesienia stało się katalizatorem w budowaniu całościowego modelu rachunku kosztów docelowych, jak również całościowej koncepcji zarządzania kosztami docelowymi.

Odniesienie sukcesu na bardzo wymagającym rynku w przypadku wprowadzania nowych (zmodyfikowanych) produktów oraz badanie ekonomicznej celowości wdrożenia prototypów (projektów) nie mogło być zrealizowane bez stworzenia nowych procedur kalkulacyjnych, odnoszących się do cen i kosztów.

Jakie elementy w tych procedurach należało wziąć pod uwagę? Nad tym zastanawiali się menedżerowie w japońskich korporacjach. Doszli do wniosku, że należy uwzględnić [Prewysz-Kwinto 2010, s. 45; Swenson i in. 2003, s. 12]:

- potrzeby i preferencje potencjalnych klientów,
- fazę planowania i projektowania produktu,
- koszty w całym cyklu życia produktu,

- przewidywaną wielkość zapotrzebowania na dany produkt,
- możliwą do uzyskania cenę za produkt,
- ceny konkurencyjnych wyrobów,
- możliwość tworzenia łańcucha wartości,
- współpracę wszystkich pracowników w przedsiębiorstwie.

W literaturze przedmiotu występują różne podejścia do kalkulacji w konwencji rachunku kosztów docelowych. Niektórzy autorzy próbują w odpowiedni sposób te metody dzielić i wyodrębniają [Wierziński 2001, s. 8.2.2.1-8.2.2.3]:

- Market into Company – na podstawie badań marketingowych zostaje ustalona potencjalna cena sprzedaży nowego produktu (na etapie jego projektowania), następnie od niej odejmowana jest wartość zysku jednostkowego i otrzymywany jest koszt docelowy produktu.
- Out of Company – w tym podejściu koszty docelowe są determinowane przez uwarunkowania wewnętrzne – produkcyjne, takie jak: technologia produkcji, moce produkcyjne, *know-how* oraz doświadczenie pracowników.
- Into and Out of Company – kombinacja dwóch wcześniejszych metod przez uwzględnienie uwarunkowań zewnętrznych (rynkowych) i wewnętrznych.
- Out of Competitor – koszty docelowe w tej metodzie są określane na poziomie kosztów produkcji takich samych lub podobnych wyrobów oferowanych przez konkurentów.
- Out of Standard Cost – w tej metodzie koszty standardowe wcześniejszych wersji produktu determinują koszty docelowe ulepszonego produktu (nowego produktu).

Niezależnie od przyjętej metody rachunek kosztów docelowych powinien umożliwić osiągnięcie założonych zysków w całym okresie cyklu życia produktu. Nie może się to odbywać bez efektywnej współpracy wszystkich działów (komórek organizacyjnych) w przedsiębiorstwie.

Procedura ustalania kosztów docelowych

Najczęściej stosowaną procedurą kalkulacyjną jest metoda Market into Company. W tym ujęciu procedura ustalania kosztów docelowych obejmuje następujące etapy [Markowska 2006, s. 89-97; Nita 2009b, s. 356]:

- 1) ustalenie docelowej ceny sprzedaży,
- 2) określenie poziomu docelowego zysku,
- 3) obliczenie dopuszczalnego kosztu produktu,
- 4) określenie docelowego kosztu produktu,
- 5) wyznaczenie kosztów docelowych poszczególnych komponentów produktu,
- 6) kalkulacja kosztów docelowych dla całego łańcucha dostawców (nie zawsze występuje).

Jest wiele elementów, które należy uwzględnić przy ustalaniu docelowej ceny sprzedaży. Najważniejsze z nich dotyczą oczekiwań rynkowych związanych z no-

wym lub ulepszanym produktem. Kluczowe w tym aspekcie staje się przeprowadzenie badań i analiz rynkowych. Powinny one dać odpowiedź na pytanie, jakie są wymagania przyszłych nabywców oraz jak wysoką cenę mogą zapłacić za taki produkt o określonych parametrach oraz funkcjonalności.

Nie bez znaczenia są również ceny istniejących produktów przedsiębiorstw konkurencyjnych, często będące tańszymi zamiennikami lub substytutami.

Bardzo ważnym czynnikiem, który należy również wziąć pod uwagę przy analizach, jest pożądaný przez firmę udział w rynku. W zależności od przyjętej strategii działania różne mogą być cele w zakresie osiągania zysku lub określonego poziomu rentowności. Determinuje to z kolei pożądaný wolumen sprzedaży i produkcji oraz w istotny sposób może wpływać na poziomy cenowe produktów.

Czynnikiem, który może również w istotny sposób wpływać na docelową cenę sprzedaży, jest kurs walutowy. Sytuacja taka występuje, gdy sprzedaż ma odbywać się na rynkach zagranicznych, a rozliczenie następuje w walucie obcej. Różnice kursowe dodatnie lub ujemne mogą w tej sytuacji również znacznie wpływać na docelową cenę sprzedaży.

Stosowane są różne podejścia do określenia docelowej ceny sprzedaży. W literaturze przedmiotu można wyróżnić metody bazujące na [Sojak, Józwiak 2004, s. 94-98]:

- funkcjach,
- cechach fizycznych,
- cenach konkurentów.

W przypadku metody opartej na funkcjach cena nowego produktu jest uzyskiwana przez dodanie lub odjęcie od ceny podobnego produktu wartości funkcji (dodawanych lub odejmowanych). Z takim podejściem mamy do czynienia w przypadku Toyoty.

Metoda bazująca na cechach fizycznych niewiele różni się od poprzedniej. Tutaj elementem różnicującym nowy model produktu od poprzedniego są właściwości fizyczne, takie jak: waga, szybkość, moc, wyporność i inne. Zgodnie z tym podejściem cena docelowa powstaje przez skorygowanie ceny poprzedniego modelu o wartość wynikającą ze zmiany właściwości fizycznych. Metoda ta znalazła zastosowanie w firmie Komatsu.

Ostatnia propozycja cechuje się tym, że docelowa cena jest ustalana na podstawie cen sprzedaży podobnych wyrobów oferowanych przez konkurencję. Bierze się w tym aspekcie również pod uwagę cechy produktów.

Dążenie do wyznaczenia kosztu dopuszczalnego powoduje, że należy wyznaczyć wielkość docelowego zysku, który umożliwi przedsiębiorstwu osiągnięcie założonej rentowności sprzedaży [Nowak 2003, s. 228].

Sposób jego wyliczenia uzależniony jest od tego, czy przedsiębiorstwo wprowadza na rynek zupełnie nowy czy tylko zmodyfikowany, już istniejący produkt.

W pierwszym podejściu do oszacowania docelowego zysku wykorzystuje się wskaźnik rentowności sprzedaży wyznaczony dla całego przedsiębiorstwa lub też

średni poziom marży zysku dla sektora lub gałęzi przemysłu, w której przedsiębiorstwo działa. Zostało to ujęte w poniższych wzorach:

$$\begin{aligned} \text{ROS} &= \text{zysk docelowy} / \text{przychody ze sprzedaży}, \\ \text{zysk docelowy} &= \text{ROS} \times \text{przychody ze sprzedaży}, \end{aligned}$$

gdzie: przychody ze sprzedaży = docelowa cena \times ilość sprzedanych wyrobów,
 ROS – rentowność sprzedaży dla całego przedsiębiorstwa lub średni poziom marży zysku dla sektora lub gałęzi przemysłu.

W drugim przypadku rentowność sprzedaży ustala się na podstawie wskaźnika rentowności sprzedaży poprzedniego modelu produktu skorygowanego ewentualnie o dodatkowe koszty, związane np. z badaniami i rozwojem. Zależność ta została ujęta w poniższym wzorze:

$$\text{zysk docelowy} = \text{ROS}(\text{skorygowany}) \times \text{przychody ze sprzedaży},$$

gdzie: ROS (skorygowany) – rentowność sprzedaży skorygowana.

Po ustaleniu docelowej ceny sprzedaży i docelowego zysku wyznacza się koszt dopuszczalny produktu według poniższej formuły:

$$\text{koszt dopuszczalny} = \text{docelowa cena sprzedaży} - \text{zysk docelowy}.$$

Koszt dopuszczalny informuje o tym, jaki może być maksymalnie koszt jednostkowy wytworzenia produktu, który zagwarantuje przedsiębiorstwu osiągnięcie oczekiwanego poziomu rentowności. Jest to granica, której nigdy nie należy przekroczyć.

Wyznaczony w taki sposób nie uwzględnia on jednak zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwa, jego możliwości finansowych oraz ograniczeń ze strony dostawców materiałów i półfabrykatów.

Koszt dopuszczalny powinien stanowić bazę odniesienia dla wyznaczenia kosztu docelowego produktu.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się trzy podejścia do ustalenia kosztu docelowego produktu [Nita 2009a, s. 147-148]:

1. Koszt docelowy rozumiany może być jako możliwa kwota redukcji kosztów bieżących do poziomu kosztu dopuszczalnego. Zostaje on ustalony według poniższego wzoru:

$$\text{koszt docelowy} = \text{koszt jednostkowy bieżący wytworzenia} - \text{koszt dopuszczalny},$$

gdzie: koszt jednostkowy bieżący wytworzenia – koszt ustalony na podstawie odpowiedniej metody i odmiany kalkulacji.

2. Koszt docelowy ustalany jest na podstawie kosztu dopuszczalnego. W tym ujęciu nie ma różnicy pomiędzy tymi pojęciami.

3. Koszt docelowy ustalany jest na podstawie kosztu dopuszczalnego skorygowanego odpowiednio o wielkość tzw. nieosiągalnej kwoty redukcji kosztów na etapie projektowania. Zostało to opisane poniższą formułą:

$$\text{koszt docelowy} = \text{koszt dopuszczalny} + \text{nieosiągalna kwota redukcji kosztów na etapie projektowania,}$$

gdzie: nieosiągalna kwota redukcji kosztów na etapie projektowania = kwota redukcji kosztów – osiągalna kwota redukcji kosztów na etapie projektowania,
kwota redukcji kosztów = koszt jednostkowy bieżący wytworzenia – koszt dopuszczalny,
kwota redukcji kosztów = osiągalna kwota redukcji kosztów na etapie projektowania + nieosiągalna kwota redukcji kosztów na etapie projektowania.

Stąd niektórzy autorzy próbują dzielić powstałą różnicę między kosztem bieżącym jednostkowym wytworzenia i kosztem dopuszczalnym na dwie części [Szychta 2008, s. 373-374]:

- osiągalną na bieżąco,
- osiągalną w dłuższym okresie.

Pierwsza część może być nazwana również osiągalną kwotą redukcji kosztów. Obniżka kosztów w tym obszarze odbywa się na etapie projektowania i planowania produkcji. Narzędziami, które mogą wspomagać te procesy, są: analiza wartości, TQM oraz projektowanie wspomaganie komputerowo (CAD). Jednak największy wpływ na osiągnięte efekty wywiera pierwszy instrument.

Z kolei część różnicy osiągalna w dłuższym okresie nazywana jest również funkcją strategicznej redukcji kosztów (na etapie projektowania jest to nieosiągalna część redukcji kosztów). Może być ona zniwelowana głównie za pomocą metody kaizen costing (rachunku kosztów ciągłego doskonalenia) w fazie produkcji.

Wydaje się, że ostatnie podejście jest najbardziej adekwatne do wyznaczania kosztów docelowych w procedurach kalkulacyjnych rachunku kosztów docelowych. Wyraźnie w tym miejscu zaznaczona jest granica pomiędzy fazą projektowania i fazą produkcji w cyklu życia produktu.

Kolejnym etapem w target costing jest wyznaczenie kosztów docelowych poszczególnych komponentów produktu. Mając ustalony koszt docelowy produktu można go zdekomponować na elementy składowe na dwa sposoby, wykorzystując: [Nowak, Wierzbiński 2010, s. 140-147]:

- dezagregację w przekroju poszczególnych komponentów,
- dezagregację z uwzględnieniem funkcji spełnianych przez wyrób.

W pierwszym przypadku koszty docelowe produktu są dzielone na komponenty według dotychczasowej struktury kosztów.

Drugie podejście jest bardziej skomplikowane i wymaga dezagregacji kosztu docelowego na poszczególne funkcje spełniane przez produkt. Ustalane są przez to koszty poszczególnych funkcji, które następnie są rozliczane na poszczególne komponenty.

Koszt docelowy komponentu wyznacza docelową cenę zakupu od dostawcy, ta z kolei może się stać jego docelową ceną sprzedaży. Jeżeli mechanizm kalkulacyjny w rachunku kosztów docelowych zostanie powtórzony na etapie dostawcy, może to przyczynić się do obniżenia jego kosztów. Dostawca ma swoich poddostawców, którym w ten sam sposób narzuca docelową cenę sprzedaży. Jeżeli oni z kolei stosują rachunek kosztów docelowych, to procedura się powtarza. Dzięki temu możliwe jest w tych łańcuchach dostaw redukcja kosztów, zwiększanie efektywności działania i poziomu konkurencyjności tych przedsiębiorstw.

Reasumując, należy jednak pamiętać, że nadrzędną zasadą rachunku kosztów docelowych jest to, że koszty docelowe nie mogą być nigdy przekroczone. Jeśli jednak prowadzone działania nie przynoszą pożądanych efektów i nie można zniwelować na etapie projektowania części różnicy pomiędzy kosztem jednostkowym bieżącym wytworzenia (osiągalnej w bieżącym okresie) a kosztem dopuszczalnym, to przedsiębiorstwo nie powinno wprowadzać nowego produktu na rynek albo musi zaakceptować niższy poziom zysku docelowego [Nowak 2003, s. 230].

3. Zarządzanie ośrodkami odpowiedzialności za koszty a zapotrzebowanie na informacje kosztowe

W organizacjach, w których nastąpiła decentralizacja zarządzania, może być wdrożony rachunek odpowiedzialności, zwany również rachunkowością odpowiedzialności (*responsibility accounting*). Jest on rozumiany jako rachunek, który służy głównie sporządzaniu raportów z wykonania budżetów dla dość krótkich okresów przez ośrodki odpowiedzialności, które informują odpowiedzialne za wyniki osoby o odchyleniach od wielkości planowanych ujętych w budżetach [Drury 1998, s. 416-417]. Rachunek odpowiedzialności może być rozumiany jako system grupowania oraz przedstawiania informacji, które uwzględniają zakres uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych centrów [Nowak 2003, s. 190]. Rachunkowość odpowiedzialności określana jest również jako system, w którym dokonuje się identyfikacji, pomiaru i wyceny produktów pracy oraz oceny działalności osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki (centra) odpowiedzialności [Sojak 2003, s. 645].

Wdrożenie każdego instrumentu ułatwiającego zarządzanie przedsiębiorstwem wiąże się z pewnymi oczekiwaniami. Zostały one także sformułowane w stosunku do rachunku odpowiedzialności. Do jego najważniejszych zadań należy zaliczyć:

- wspomaganie naczelnego kierownictwa w motywowaniu, kontrolowaniu i wynagradzaniu kierowników ośrodków odpowiedzialności na podstawie odpowiednich parametrów ekonomicznych,
- ustalenie efektywności zarządzania powierzonymi obszarami działalności przez kierowników z punktu widzenia wykorzystania zasobów,
- umożliwienie porównania ośrodków odpowiedzialności zarówno między sobą w danym przedsiębiorstwie, jak i z konkurencją (benchmarking wewnętrzny i zewnętrzny),

- przejęcie zarządzania operacyjnego przez kierowników centrów odpowiedzialności,
- umożliwienie szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu.

Spełnienie tych oczekiwań możliwe jest dzięki wprowadzeniu centrów odpowiedzialności. Jednymi z nich są ośrodki odpowiedzialności za koszty. Są to takie centra, w których kierownik jest odpowiedzialny za poziom kosztów. Należy przy tym zwrócić szczególną uwagę na to, że te koszty muszą być pod kontrolą kierownika. Nie może być sytuacji, w której kierownik jest odpowiedzialny za coś, co nie jest od jego decyzji zależne. Dla rachunku odpowiedzialności w tej sytuacji istotny jest podział kosztów na kontrolowane i niekontrolowane.

Przykładowymi centrami kosztowymi są wydziały produkcyjne. W ramach danych ośrodków odpowiedzialności za koszty mogą być wyodrębniane mniejsze jednostki, tzw. stanowiska kosztowe. Przykładowo dla wydziału produkcyjnego można wskazać: stanowisko robocze (pracy), maszynę produkcyjną, linię technologiczną itp.

Wyodrębnienie centrów kosztowych może odbywać się na podstawie następujących kryteriów [Sobańska 2003, s. 112]:

- terytorialnego wyodrębniania,
- organizacyjnego wyodrębniania,
- rachunkowego (ewidencyjnego) wyodrębniania,
- technologicznego wyodrębniania,
- wyodrębniania odpowiedzialności.

Pierwsze kryterium pozwala spojrzeć na ośrodki odpowiedzialności za koszty z punktu widzenia ich rozmieszczenia. Czynnikiem, które należy brać pod uwagę w tym aspekcie, są: teren, na którym prowadzona jest działalność, budynki, powierzchnia w budynku lub hale produkcyjne.

Organizacyjne wyodrębnianie umożliwia powstawanie centrów, które są częściami struktury organizacyjnej firmy.

Rachunkowe (ewidencyjne) podejście do centrów kosztowych opiera się na założeniu, że struktura zakładowego planu kont będzie determinować powstanie odpowiednich ośrodków. W tym ujęciu chodzi głównie o zespół 5 zakładowego planu kont.

Kryterium technologiczne opiera się na założeniu, że występujące w przedsiębiorstwie procesy i działania będą pod względem technologicznym zamknięte w obszarze danego centrum kosztowego.

Według ostatniego kryterium, ośrodki odpowiedzialności za koszty będą tak tworzone, żeby kierownik danego centrum mógł oddziaływać na poziom kosztów w nim ponoszonych.

W centrach kosztowych ocena kierowników odbywa się głównie za pomocą wykonania budżetu i analizy powstałych odchyleń.

Podczas wprowadzania nowego produktu do wytwarzania muszą zostać w takiej sytuacji nakreślone kontrolowane:

- budżetowane koszty jednostkowe wytworzenia,
- budżetowane koszty bezpośrednie,
- budżetowane koszty pośrednie.

Integracja rachunku kosztów docelowych i budżetowania kosztów wymaga w tym aspekcie powiązania informacji na płaszczyźnie koszt docelowy–budżetowany koszt jednostkowy wytworzenia. Przyjmując takie rozwiązanie, należy zastosować odpowiednią metodę i odmianę kalkulacji (uwzględniając przy tym sposób zużycia materiałów i występowanie ewentualnej produkcji w toku) i przekalkulować w odwrotną stronę budżetowany koszt jednostkowy wytworzenia (koszt docelowy) na budżetowany koszt wytworzenia.

Następnie znając strukturę procentową budżetowanego kosztu wytworzenia, należy przeliczyć go na budżetowane koszty bezpośrednie i budżetowane koszty pośrednie. Z tym, że istotne jest tutaj w tym zakresie rozgraniczenie przedsiębiorstw badanych i niebadanych przez biegłych rewidentów oraz ustalenie, jakie elementy wchodzą w tych przypadkach do kategorii budżetowanego kosztu wytworzenia. Porównanie obu podejść zostało zaprezentowane w tab. 1.

Tabela 1. Ustalanie budżetowanego kosztu wytworzenia

Przedsiębiorstwa badane przez biegłych rewidentów	Przedsiębiorstwa niebadane przez biegłych rewidentów
1) Budżetowane materiały bezpośrednie	1) Budżetowane materiały bezpośrednie
2) Budżetowana robocizna bezpośrednia	2) Budżetowana robocizna bezpośrednia
3) Budżetowane inne koszty bezpośrednie	3) Budżetowane inne koszty bezpośrednie
4) Budżetowane koszty bezpośrednie razem (1+2+3)	4) Budżetowane koszty bezpośrednie razem (1+2+3)
5) Budżetowane zmienne koszty wydziałowe	5) Budżetowane koszty wydziałowe
6) Budżetowane koszty stałe wydziałowe uzasadnione	6) Budżetowany koszt wytworzenia (4+5)
7) Budżetowany koszt wytworzenia (4+5+6)	

Źródło: opracowanie własne.

Cele do zrealizowania przez kierowników ośrodków odpowiedzialności za koszty są w odpowiedni sposób skwantyfikowane w tak przeliczonych budżetach. Wszystkie działania podejmowane w poszczególnych centrach kosztowych mają służyć temu, aby kwoty kosztów rzeczywistych nie przekraczały poziomu kosztów planowanych.

Ocena poszczególnych kierowników w takich ośrodkach odpowiedzialności odbywa się głównie na podstawie powstałych odchyleń, będących różnicą między kosztami rzeczywistymi i planowanymi (docelowymi). Jeżeli mają one charakter negatywny, to należy wprowadzić pewne środki zaradcze, uniemożliwiające powstanie tego typu zdarzeń w przyszłości.

Należy również zwrócić uwagę, że wszystkie zmiany wprowadzane na poziomie poszczególnych etapów w rachunku kosztów docelowych mogą w istotny sposób wpływać na kształtowanie poszczególnych parametrów, począwszy od docelowej ceny sprzedaży, skończywszy na kosztach docelowych produktu i komponentów. To z kolei rodzi pewne implikacje dla poziomu budżetowanego kosztu jednostkowego wytworzenia oraz budżetowanych kosztów bezpośrednich i pośrednich. Są to elementy, na które kierownicy ośrodków odpowiedzialności za koszty mają bardzo ograniczony wpływ (jeżeli uczestniczą w interdyscyplinarnych zespołach zajmujących się rachunkiem kosztów docelowych w danym przedsiębiorstwie).

4. Podsumowanie

Rachunek kosztów docelowych jest nowoczesnym modelem rachunku kosztów. Pozwala kontrolować poziom zysku (rentowności) i obniżać koszty już na etapie projektowania produktu (ewentualnie ulepszania istniejącego produktu). Jest to bardzo ważne, gdyż w tej fazie przesądza się o bardzo dużym procencie kosztów związanych z wytwarzaniem produktem. Wykorzystanie takich technik, jak analiza wartości, przyczynia się do istotnego obniżania kosztów tego, co będzie wytwarzane w przyszłości.

Połączenie rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia umożliwia kontrolę kosztów praktycznie w całym cyklu życia produktu.

Przedsiębiorstwa, które wdrożyły rachunek kosztów docelowych, stały się bardziej konkurencyjne oraz ukierunkowane na potrzeby klienta. Ich produkty są wykonane na najwyższym poziomie jakości, są bardzo funkcjonalne i mają cenę rynkową.

Dane pochodzące z rachunku kosztów docelowych mogą być wykorzystane do efektywnego zarządzania ośrodkami odpowiedzialności za koszty. Z reguły koszty docelowe determinują poziomy pewnych parametrów, które są budżetowane. One z kolei stają się celami do zrealizowania przez poszczególnych kierowników centrów kosztowych.

Literatura

- Drury C., *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001.
- Markowska M., *Rachunek kosztów docelowych*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Warszawa 2006.
- Nita B., *Koszty docelowe w rachunku kosztów cyklu życia produktu*, [w:] R. Kowalak (red.), *Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009a.
- Nita B., *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009b.

- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Prewysz-Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, CeDeWu, Warszawa 2010.
- Sobańska J. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Swenson D., Ansari S., Bell J., *Best practices in target costing*, “Management Accounting Quarterly”, Winter 2003, vol. 4, no. 2
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
- Wierziński M., *Rachunek kosztów docelowych*, [w:] *Rachunek kosztów w praktyce*, Wydawnictwo Verlag Dashofer, Warszawa 2001.

USING OF INFORMATION FROM TARGET COSTING IN COST RESPONSIBILITY CENTRES MANAGEMENT

Summary: The article presents the nature and calculation procedure in target costing. Apart from this it shows the possibility of determining such parameters as: target price, allowable cost and target cost. It also identifies the need to use the information which comes from target costing in managing cost centres. This article presents the connection between cost budgets and target cost.

Keywords: target costing, target cost calculation, responsibility accounting, cost centres, budgeting in cost centres.