

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
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

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 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyc-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling.....	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Sebastian Lotz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WYMIAR ZARZĄDCZY RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Streszczenie: Turbulentność otoczenia gospodarczego, intensywność konkurencji oraz skracanie cyklu życia wyrobów to przesłanki do działań procesowych w zarządzaniu kosztami nowych produktów. Głównym celem publikacji jest przedstawienie rachunku kosztów docelowych (target costing) jako systemu strategicznej rachunkowości zarządczej, wspomagającego różnorodne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem. Wskazano również, że zarządzanie kosztami przez koszty docelowe ma implikacje dla całości organizacji oraz determinuje sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa

Słowa kluczowe: zarządzanie kosztami, target costing, rachunek kosztów docelowych, system zarządzania.

1. Wstęp

Obserwowana zmienność i turbulentność gospodarki światowej, tempo postępu technologicznego, rozwój elektronicznych systemów informacyjnych i komunikacyjnych to tylko część zjawisk obserwowanych w dobie rosnącej globalizacji rynków. Istotną zmianą jest przyjęcie powyższych czynników jako „naturalnego” elementu otoczenia rynkowego podmiotów gospodarczych. Powszechny dostęp do informacji przekłada się na wzrost świadomości, oczekiwań oraz pozycji negocjacyjnej klientów w odniesieniu do oferowanych na rynku produktów. Powoduje to, że ze względu na występujące zjawisko skracania cyklu życia wyrobów przedsiębiorstwa mierzą się z sytuacją, w której coraz intensywniej konkurują produktami o zbliżonym zestawie cech, funkcji i jakości przy wyznaczonej rynkowo cenie. Jednocześnie przedsiębiorstwa, działając na silnie konkurencyjnych rynkach, mają ograniczony wpływ na poziom cen sprzedaży. Dane z praktyki gospodarczej wskazują, że do 95% kosztów¹ zostaje przesądzonych na etapie projektowania produktu, czyli jeszcze przed rozpo-

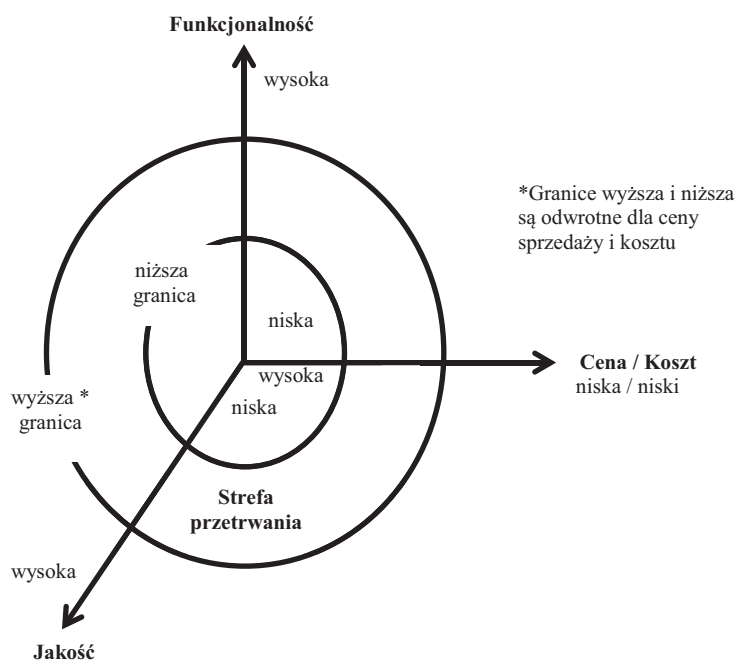
¹ W literaturze przedmiotu można spotkać się z różnymi wielkościami. Przykładowo: I. Sobańska [1998, s. 79] do 70%, S. Sojak, H. Józwiak [2004, s. 63] oraz Y. Kato [1993, s. 36] ponad 80% kosztów, R. Cooper, R. Slagmulder [1997, s. 72] podają 90-95%, podobnie A. Szychta [1996, s. 95].

częciem produkcji seryjnej. Zarządzanie coraz częściej koncentruje się na orientacji procesowej, w której istotne znaczenie przypisuje się procesowi zarządzania kosztami. W celu zachowania lub poprawy sytuacji konkurencyjnej przedsiębiorstwa poszukują ciągle nowych rozwiązań w zakresie systemu zarządzania.

Elementem składowym systemu zarządzania jest system rachunkowości zarządczej z podsystemem rachunku kosztów. Rachunek kosztów docelowych wpisuje się w strategiczny nurt narzędzi rachunkowości zarządczej z orientacją na klienta i produkt. Jednocześnie w szerokim rozumieniu jako system zarządzania ma daleko idące implikacje dla integracji różnych aspektów działalności przedsiębiorstw. Celem artykułu jest przedstawienie rachunku kosztów docelowych (target costing) jako systemu strategicznej rachunkowości zarządczej, wspomagającego różnorodne aspekty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem.

2. Analiza produktu przez pryzmat ceny, jakości i funkcjonalności

Rozpatrywanie produktu przez pryzmat ceny, jakości i funkcjonalności zostało nazwane „trójkątem przeżycia” lub „strefą przeżycia” (*survival triplet*). Można go interpretować jako swoistą mapę pozycji konkurencyjnej.



Rys. 1. Strefa przetrwania

Źródło: [Koga 1999, s. 55].

Trójkąt przeżycia wyznacza, tzw. strefę przetrwania produktu. Jest to obszar wyznaczony przez minimalne i maksymalne wartości wskazanych powyżej cech dla konkretnego wyrobu. Koncentracja na pojedynczym parametrze oznacza wyjście poza ramy strefy, co z kolei niesie ryzyko niepowodzenia produktu na rynku. Zapewnienie równowagi pomiędzy poszczególnymi cechami umożliwia zaspokojenie kombinacji oczekiwań konsumenta oraz realizację celów firmy (sprzedaż po możliwie maksymalnej cenie dla danej kombinacji zestawu funkcji i jakości). Dla produktów seryjnych (masowych) marże zysku są niskie. W konsekwencji obszar strefy przetrwania zostaje mocno ograniczony. Standardowe strategie konkurencyjne (przewodnictwo kosztowe, zróżnicowania lub koncentracji) coraz częściej są nieskuteczne w świetle powyższych uwarunkowań. Swoistym „standardem” staje się konkurowanie jednocześnie w zakresie ceny, jakości i funkcjonalności.

W odniesieniu do poszczególnych parametrów jakość może być zdefiniowana jako zgodność ze specyfikacją lub niezawodność wyrażona np. ilością braków lub zwrotów na jednostkę. Funkcjonalność odnosi się do stopnia zaspokojenia potrzeb klienta. Minimalny poziom jakości i funkcjonalności wynika z wartości poszczególnych charakterystyk, jaką konsumenci są w stanie zaakceptować bez względu na wartość pozostałych. Maksymalny możliwy do osiągnięcia poziom determinują zdolności organizacyjne i technologiczne danej firmy, ale jednocześnie nie mogą one spowodować znacznego obniżenia pozostałych cech. W odniesieniu do ceny minimalny poziom wyznacza samo przedsiębiorstwo, klienci zaś określają maksymalną dopuszczalną wartość, jaką są w stanie zaakceptować, bez względu na wartość przypisywaną jakości i funkcjonalności [zob. Cooper, Slagmulder 1997, s. 30-34; Sojak, Józwiak 2004, s. 27-29]. Ze względu na intensywność i turbulencję działalności gospodarczej coraz częściej podnosi się również kwestię czasu (*lead time* rozumiany jako czas dostarczenia produktu na rynek) jako istotny parametr konkurencji. Ma to swoje odzwierciedlenie w zmodyfikowanym trójkącie przeżycia, w którym jakość i funkcjonalność stanowi jedną charakterystykę, czas natomiast traktuje się jako jeden z trzech wyznaczników obszaru przeżycia. Jest to o tyle ważne, że w określonych branżach czy sektorach, np. w przemyśle samochodowym czy elektronicznym, istotną kwestią i warunkiem powodzenia rynkowego jest moment wprowadzenia produktu na rynek (np. istotna kwestia specyfikacji technicznej w szybko zmieniającym się przemyśle elektronicznym).

W odniesieniu do strefy przeżycia przedsiębiorstwa mogą podejmować dwa działania związane ze swoją pozycją konkurencyjną, są to:

- działania optymalizacyjne wewnątrz strefy przetrwania²,
- dążenia do rozszerzenia strefy przetrwania.

Niezwykle użyteczną koncepcją wychodzącą naprzeciw tej problematyce jest rachunek kosztów docelowych, który można zdefiniować jako kluczowy podsys-

² K. Koga [1999, s. 33-38] w swoich badaniach odnosi się do problematyki związanej ze strefą przetrwania oraz zagadnieniami dotyczącymi optymalizacji oraz rozszerzenia trójkąta przetrwania.

tem strategicznej rachunkowości zarządczej. Jego rolą jest wpieranie informacyjne różnorodnych aspektów zarządzania przedsiębiorstwem³. Target costing powinien wpierać rozszerzenie strefy przetrwania poprzez wpływ na wewnętrzne czynniki w przedsiębiorstwie

3. Zarządczy wymiar rachunku kosztów docelowych

Sama idea rachunku kosztów docelowych (target costing lub z japońskiego genka kikaku) ma swoje korzenie w latach 60. dwudziestego wieku w Toyocie. Podstawowym celem rachunku kosztów docelowych jest wspomaganie osiągnięcia zamierzonych wyników ekonomicznych w cyklu życia produktu przy uwzględnieniu informacji o oczekiwanej przez rynek funkcjonalności, jakości i cenie.

Rachunek kosztów docelowych jest bardzo szeroki pojęciowo, nie istnieje jedna powszechnie uznana definicja. Zgodnie z badaniami M. Masztalerza [2006, s. 129-133] oraz B. Zackiewicz [2005] wyróżnić można ponad 50 różnych definicji tej filozofii, głównie według opracowań japońskich lub niemieckich. Wynika z nich, że rachunek kosztów docelowych to:

- strukturalizowane podejście do określenia kosztu w całym cyklu życia produktu, po którym wyrób o określonej jakości i funkcjonalności musi być wyprodukowany, aby wygenerować żądany poziom rentowności w całym cyklu życia [Cooper 1995],
- narzędzie zarządzania kosztami używane w celu zredukowania kosztów produkcji w całym cyklu życia produktu, w którym zaangażowane są wszystkie działy firmy [Sakurai 1989],
- kompleksowy zestaw narzędzi planowania, zarządzania i kontroli kosztów, które są stosowane w fazie projektowania wyrobu i produkcji, których celem jest kształtowanie struktury kosztów wynikającej z wymagań rynku [Horváth i in. 1993],
- proces służący ustaleniu i osiągnięciu poziomu kosztów, który zapewni przedsiębiorstwu określony poziom rentowności [Yoshikawa i in. 1993],
- interdyscyplinarny system planowania zysku oraz zarządzania kosztami, który jest uwarunkowany ceną oraz skupiony na fazie projektowania produktu [Ansari, Bell 1997],

³ Za E. Nowak [2003, s. 226]: „Głównym celem rachunku kosztów docelowych jest zapewnienie osiągnięcia określonej rentowności sprzedaży produktu we wszystkich fazach cyklu jego życia. Istota tego rachunku sprowadza się zaś do wyznaczenia tzw. docelowych kosztów wytwarzania produktów. Punktem wyjścia w ustalaniu kosztów docelowych jest określenie docelowej ceny sprzedaży produktu”; za A. Szycha [1997, s. 64]: „współcześnie nie jest on uważany tylko za środek lub technikę kształtowania wartości zorientowanej na obniżanie kosztów produkcji, lecz za całościową metodę zarządzania kosztami stosowaną w celu równoczesnego osiągnięcia zamierzonego poziomu kosztu produktów, ich wysokiej jakości, terminów dostaw i solidności wykonania zamówień. Metoda ta jest ściśle związana ze strategią konkurencji danego przedsiębiorstwa”.

- system redukcji kosztów stosowany w fazie projektowania nowych produktów lub w trakcie przeprojektowywania istniejących wyrobów [Monden, Hamada 1991].

Syntetyzując przytoczone powyżej definicje, można stwierdzić, że daje się wyodrębnić wąskie i szerokie pojmowanie rachunku kosztów docelowych.

Według wąskiego pojmowania target costing ma charakter kalkulacyjny, rozumiany jako technika, narzędzie lub proces kalkulowania wyrobów o odpowiedniej kombinacji funkcji, jakości oraz ceny. Szerokie pojemnościowo rozumienie wskazuje rachunek kosztów docelowych jako metodę, system lub filozofię zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem. Należy wskazać, że szerokie postrzeganie target costing jako kompleksowej koncepcji lub systemu zarządzania przedsiębiorstwem nie jest standardem, szczególnie w krajach zachodnich. Sygnalizując jedynie tę problematykę postrzegania koncepcji target costing, pewnych przesłanek można doszukiwać się w różnicach kulturowych pomiędzy Wschodem a Zachodem. W krajach azjatyckich zauważalne jest myślenie kategoriami długookresowymi, poświęceniu krótkotrwałych korzyści lub efektów na rzecz realizacji długofalowej strategii lub polityki przedsiębiorstwa. Menedżerowie zachodni (szczególnie w Stanach Zjednoczonych) w znacznie większym stopniu orientują się na krótkoterminowe efekty (realizacja programów kwartalnych lub rocznych, publikacje raportów giełdowych itp.). Tym samym w ich percepcji idea target costing jako budowanie w długim terminie istotnej przewagi konkurencyjnej może wydawać się mało atrakcyjna⁴.

Dotychczasowe doświadczenia przedsiębiorstw japońskich wskazują natomiast, że aspekt zarządczy w rachunku kosztów docelowych jest co najmniej równie istotny jak techniczny wymiar omawianej koncepcji. Systemowe ujęcie rachunku kosztów docelowych dotyka wielu kluczowych obszarów zarządzania, takich jak:

- długoterminowa i stała orientacja na proces,
- budowanie i zaangażowanie interdyscyplinarnych zespołów, obejmujących całe spektrum funkcji: począwszy od marketingu (badania rynku, wywiady, ankiety, rozpoznanie potrzeb klienta), do badań i rozwoju (analizy funkcji produktu, *value engineering* itp.), estymacji i prognoz ekonomicznych, rachunkowości i controllingu, planowania strategicznego, zaopatrzenia, inżynierii procesów i produkcji (analiza i wybór procesów, itp.)

To z kolei wskazuje na stosowanie określonych metod i narzędzi wspomagających efektywność rachunku kosztów docelowych, wpisujących się w realizację

⁴ Przykłady podaje P. Lorino [1995b], zgodnie z nimi daje się zaobserwować prawidłowość: koncepcja target costing lub target cost management w praktyce przedsiębiorstw japońskich stosowana jest szerzej jako system zarządzania, w praktyce przedsiębiorstw zachodnich obserwuje się wybiórcze stosowanie pojedynczych elementów koncepcji. Odrębnym wątkiem, który Lorino porusza, jest dostęp badaczy do rzeczywistych przykładów zastosowania koncepcji, wskazując analogiczną prawidłowość (istotna część badań i publikacji z zakresu target costing lub target cost management pochodzi od badaczy japońskich; obserwuje się zdecydowanie mniejszą ilość badań i publikacji, szczególnie w odniesieniu do praktycznych przykładów, ze źródeł europejskich lub amerykańskich).

funkcji zarządzania: informacyjnej, kalkulacyjnej, koordynującej, integrującej, sterującej, planowania, organizowania i motywowanie. Do tych metod i narzędzi można zaliczyć:

- Integrację interdyscyplinarną – polega na dobrej i efektywnej współpracy oraz komunikacji pomiędzy różnymi funkcjami przedsiębiorstwa, m.in. obszarów marketingu i badań rynkowych, kalkulacji kosztów, rozwoju produktu, produkcji, zaopatrzenia. Równocześnie istotne jest budowanie od początku interdyscyplinarnych zespołów⁵ zaangażowanych w proces powstawania wyrobu i zarządzania celami produktu w cyklu życia (osiągania wyznaczonego poziomu zysku bądź wysokości kosztów itp.). Działanie takie wzmacnia funkcję zdobywania, interpretacji i dystrybucji informacji.
- Projektowanie współbieżne – inicjuje możliwie dużą liczbę interakcji na etapie planowania, realizowanych w sposób równoległy, a nie sekwencyjnie, dzięki czemu maksymalizuje się wykorzystanie czasu poprzez skrócenie całości cyklu rozwoju produktu i unika opóźnień związanych z wykonaniem kolejnych wariantów. Jednocześnie istotnym wymaganiem jest płynna i stała komunikacja pomiędzy poszczególnymi komórkami i członkami zespołu roboczego. Jest to istotny warunek implikujący ograniczenie ryzyka wystąpienia kosztownych błędów oraz pomyłek na późniejszych etapach (trudnych lub niemożliwych do usunięcia, np. niedopasowania komponentu do miejsca dla niego przeznaczonego)⁶.
- Współpraca z dostawcami, która od początku prac nad produktem jest kluczowa, szczególnie w przypadku krytycznych dla produktu zespołów lub elementów. Jednocześnie ze względu na poufny charakter informacji (głównie na etapie badań i rozwoju produktu) istotne jest precyzyjne określenie warunków współpracy oraz wzajemnego zaufania obu partnerów. Moment zaangażowania poddostawców uzależniony jest generalnie od ważności komponentu na całość produktu w odniesieniu do trójkąta: koszty, jakość i funkcjonalność.
- Zarządzania partycypacyjne – rozumiane jako angażowanie pracowników w proces podejmowania decyzji. Jest istotnym założeniem filozofii target costing, ponieważ nie jest możliwe zastosowanie z sukcesem rachunku kosztów docelowych w systemach scentralizowanych bądź silnie zhierarchizowanych.
- Rozwijanie nowych umiejętności – wielorodność metod i koncepcji automatycznie prowadzi do budowania nowych umiejętności, szczególnie w obszarze estymacji kosztów. Jest to powiązane ze zbieraniem doświadczenia przez interdyscyplinarny zespół inżynierów i kontrolerów finansowych.

⁵ Osobnym wątkiem jest organizacja pracy takich zespołów, oparta na ponaddziałowej współpracy pracowników [zob. Sobańska (red.) 2003, s. 380].

⁶ Por. R. Cooper, R. Slagmulder [1997, s. 199-122]: można mówić o inicjacji i realizacji funkcji kontrolnej, rozumianej jako monitorowanie stopnia realizacji założonych celów.

- Zarządzanie projektami – należy traktować jako efektywną metodę wspierającą realizację skomplikowanych zadań, w których czas, poziom zaangażowania zasobów, ryzyko i kompleksowość odgrywają istotną rolę.

Pomimo różnorodnych interpretacji i prób jego zdefiniowania, można zidentyfikować następujące filary filozofii rachunku kosztów docelowych⁷:

- interdyscyplinarny charakter, ponieważ wymaga współpracy specjalistów z wielu wydziałów,
- prorynkowe nastawienie, które polega na rozpatrywaniu produktu poprzez pryzmat oczekiwanej funkcjonalności, jakości oraz akceptowanej przez klienta ceny,
- orientację na przyszłość ze względu na ściśle powiązanie rachunku kosztów docelowych z procesem średnio- i długoterminowego planowania wyników.

Aby osiągnąć zakładany poziom optymalizacji i zysku z produktu, niezbędna jest integracja rozwiązań technicznych, zdolności i kompetencji dostawców oraz funkcji realizowanych wewnątrz przedsiębiorstwa w odniesieniu do oczekiwań klientów oraz obniżenia poziomu kosztów do docelowego poziomu. Interakcje pomiędzy powyższymi czynnikami nieustannie się zmieniają. Stanowi to podstawę do powstania zespołów interdyscyplinarnych, łączących najlepsze doświadczenia i wiedzę z zakresu planowania, zaopatrzenia, marketingu, inżynierii produktu, controllingu i produkcji. Jednocześnie wyznacza to ramy procesu komunikacji, ponieważ w zespołach interdyscyplinarnych dochodzi do wymiany zdań między specjalistami z różnych dziedzin, a każdy operuje odrębnym, specyficznym językiem i instrumentarium. Wypracowanie wspólnych i prawidłowych rozwiązań jest uzależnione od wymiany informacji w prostej i zrozumiałej formie. Stawia to określone wyzwania w odniesieniu do zasad i procedur komunikacji w przedsiębiorstwie, bezpośrednio wpływając na rozwój osobisty menedżerów oraz pracowników poprzez zdobywanie wiedzy z nieznanymi im dotychczas dziedzin. Dzięki temu członkowie zespołów budują świadomość konsekwencji podejmowanych wspólnie decyzji.

Sama komunikacja na poziomie różnych grup specjalistów nie jest wystarczająca. Istotnym uwarunkowaniem sukcesu całego procesu jest chęć komunikowania, niezbędna dla właściwej integracji. Jest to możliwe do osiągnięcia poprzez wypracowanie odpowiedniej kultury współdecydowania i współpracy. Jednocześnie jest to istotne wyzwanie dla wielu przedsiębiorstw o mocno hierarchicznej strukturze, w których pojedyncze obszary odpowiadają autonomicznie za realizację określonych celów oraz mają wyraźnie określony obszar odpowiedzialności i kompetencji⁸. Dotyka to z kolei jeszcze szerszego zagadnienia, jakim jest kultura organizacyjna i styl zarządzania w organizacji. Uwarunkowania, które ułatwiają wykorzystanie rachunku kosztów docelowych, to [zob. Lorino 1995b]:

⁷ Lorino uważa, że target costing można rozumieć jako swoistą filozofię zarządzania przedsiębiorstwem, a nawet łańcuchem wartości [zob. Lorino 1995a].

⁸ W literaturze przedmiotu można znaleźć opinie, że bariery w komunikacji stanowią jedną z podstawowych przyczyn niepowodzenia we wdrażaniu koncepcji target costingu.

- otwartość na dyskusje o problemach i popełnionych błędach,
- odejście od sformalizowanej, hierarchicznej komunikacji na rzecz bezpośrednich kontaktów,
- wsparcie wyższego kierownictwa,
- aktualny i transparentny dostęp do informacji (często rozciągający się na tematy tak wrażliwe, jak design czy kluczowe elementy, angażujący również dostawców).

Proces budowania kultury organizacyjnej nastawionej na kooperację jest długotrwały, tworzony w oparciu o delegowanie uprawnień, współodpowiedzialność i zaufanie. Powodzenie tego procesu jest również uwarunkowane powiązaniem z efektywnym, elastycznym systemem motywacyjnym. Powinien on charakteryzować się przejrzystością oraz zrozumieniem przez pracowników procesu oceny i wynagradzania, a także orientacją na podstawowy cel (osiągnięcie docelowego kosztu – chodzi o zbieżność celów osobistych pracowników z celami przedsiębiorstwa)⁹.

Drugim filarem filozofii zarządzania opartej na rachunku kosztów docelowych jest prorynkowe nastawienie. Punktem wyjścia jakichkolwiek działań poszczególnych obszarów i funkcji są rozpoznane oczekiwania klienta, a nie dotychczasowe doświadczenia, studia czy wiedza inżynierów. Istotną konsekwencją target costing jest integracja zarządzania produktem z oczekiwaniami rynku (cena, jakość i funkcjonalność) i strategią przedsiębiorstwa, ponieważ istotne cechy i funkcje wyrobu są pochodną rozpoznanych potrzeb klienta i kluczowych kompetencji organizacji, a to z kolei bezpośrednio ukierunkowuje wewnętrzne procesy firmy związane z produktem.

Trzeci element to orientacja na przyszłość. Planowanie i konstruowanie produktu w znacznym stopniu określa przyszłą strukturę przedsiębiorstwa, rozumianą jako potencjał produkcyjny, technologiczny, sytuację finansową, kompetencje czy łańcuch dostaw. Można wyraźnie stwierdzić, że projektowanie i planowanie produktu w dużej mierze jest procesem projektowania i planowania struktury całego przedsiębiorstwa, angażującym umiejętności i zasoby w tworzenie obiektów, które jeszcze nie istnieją. Przykłady i doświadczenia przedsiębiorstw japońskich wskazują, że wpływ na jakikolwiek obiekt zarządzania (niezależnie, czy jest to produkt, proces, system czy inwestycja) jest największy na początku cyklu życia i sukcesywnie ulega zmniejszeniu na kolejnych etapach. W wyniku podejmowanych decyzji ogranicza się wybór dostępnych alternatywnych wersji produktu. Konsekwencją tego jest coraz mniejsza możliwość znaczącej optymalizacji obiektu na kolejnych etapach. Jednocześnie orientacja na przyszłość bazuje na wiedzy i doświadczeniu zebranych wcześniej. Są one niezbędne do zrozumienia i wyselekcjonowania przyszłych oczekiwań. Można wskazać, że rachunek kosztów docelowych buduje odwrócony w czasie proces, zaczyna bowiem w przyszłości (oczekiwania rynku, cena docelowa, cechy, jakość czy funkcjonalność), formułując aktualne wyzwania (alternatywy konstrukcyjne, technologia wytwarzania, wybór materiałów itp.). Jed-

⁹ Zob. E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński [2004, s. 141].

nocześnie dzięki wiedzy i doświadczeniu z przeszłości wspomaga rozwiązywanie otwartych problemów (bazy danych, tabele kosztów, doświadczenia z produkcji poprzednich modeli, wiedza i doświadczenie indywidualne członków zespołów interdyscyplinarnych). Integracja wiedzy z wielu różnych dziedzin, orientacja rynkowa oraz zorientowanie na przyszłość sprawiają, że filozofia *target costing* może stać się paradygmatem organizacji uczącej się¹⁰.

4. Zakończenie

Rachunek kosztów docelowych do dnia dzisiejszego nie stanowi jednolitego, sformalizowanego podsystemu rachunkowości zarządczej. Ewoluuje wraz ze zmianami w otoczeniu działalności przedsiębiorstw, adresując nowe zjawiska współczesnego zarządzania (np. partycypacyjny styl zarządzania czy stałe doskonalenie). Determinują go również indywidualna specyfika produkcji danego przedsiębiorstwa oraz zdobywana latami wiedza i doświadczenie organizacji.

Głównym celem *target costing* jest ciągłe dążenie do obniżenia kosztów nowego produktu przy jednoczesnym dążeniu do utrzymania właściwej struktury kosztów pod kątem skutecznego zaspokajania potrzeb klientów (zdefiniowanych przez oczekiwania co do jakości, funkcjonalności i ceny wyrobu) oraz realizacji zakładanego poziomu zysku. Będąc składową funkcji zarządzania kosztami, rachunek kosztów docelowych spełnia określone funkcje wewnątrz przedsiębiorstwa, tj. funkcję informacyjną, kontrolną, planowania, organizowania, integrowania, koordynowania, motywowania, kalkulacyjną oraz sterowania.

Koncepcja ta poprzez angażowanie pracowników organizacji z różnych obszarów, m.in. inżynierii przemysłowej, finansów, badań i rozwoju, marketingu, zaopatrzenia, sprzedaży, technologii produkcji czy planowania, ma charakter interdyscyplinarny. Łączy w sobie zarządzanie przez cele z zarządzaniem procesowym oraz jest ściśle powiązana z innymi współczesnymi metodami i koncepcjami zarządzania kosztami produktu, np. z rachunkiem kosztów działań, rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*), koncepcją szczupłego zarządzania (*lean management*) czy zrównoważoną kartą wyników (*balanced score card*). Można wskazać również, że rachunek kosztów docelowych zawiera sformalizowane procedury wyznaczania i monitorowania realizacji podstawowych celów strategicznych.

W świetle zawartych w powyższym artykule rozważań można argumentować, że koncepcja rachunku kosztów docelowych (*target costing*) jako system strategicznej rachunkowości zarządczej wspomaga różnorodne aspekty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem.

¹⁰ *Target costing* koncentruje się na zapewnieniu informacji na potrzeby decyzyjne, takie jak: określanie przedmiotu działalności, wytyczanie kierunków rozwoju, alokacja jego zasobów, wybór technologii wytwarzania, zmiany organizacyjne, długookresowe inwestowanie kapitału [zob. Nowak 2003, s. 14-15].

Literatura

- Ansari S.L., Bell J.E. and the CAM-I Target Cost Core Group [1997], *Target Costing – The Next Frontier in Strategic Cost Management. A CAM-I/CMS Model for Profit Planning and Cost Management*, IRWIN, McGraw Hill, New York.
- Cooper R. [1996], *Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan*, „Management Accounting Research”, no 7, s. 219-246.
- Cooper R. [1995], *When Lean Enterprises Collide. Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press, Boston.
- Cooper R., Slagmulder R. [1997], *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Inc., Portland, Oregon.
- Horváth P., Niemand S., Wolbold M. [1993], *Target Costing: State-of-the-Art Report*. A CAM-I Research Project, Bedford: IFS International Limited.
- Kato Y. [1993], *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, „Management Accounting Research”, 4 (1), s. 33-47.
- Koga K. [1999], *Determinants of effective product cost management during product development: opening the black box of target costing*, Working Paper, Harvard University, Graduate School of Business Administration, George F. Baker Foundation.
- Lorino P. [1995a], *Target Costing – Part 1: Target Costing – Practice and Implementation*, Articles of Merit 1995 Competition: FMAC Article Award for Distinguished Contribution to Management Accounting, IFAC, New York.
- Lorino P. [1995b], *Target Costing – Part 2: Target Costing – Toolbox or Organizational Learning Process?*, Articles of Merit 1995 Competition: FMAC Article Award for Distinguished Contribution to Management Accounting, IFAC, New York.
- Maształerz M. [2005], *Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategie przedsiębiorstw i instytucji*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1080, Wrocław.
- Maształerz M. [2006], *W poszukiwaniu definicji rachunku kosztów docelowych*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 1006, Poznań.
- Monden Y. [1995], *Cost reduction systems: target costing and kaizen costing*, Productivity Press, Portland, Oregon.
- Monden Y., Hamada K. [1991], *Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies*, „Journal of Management Accounting Research”, 3, Fall, s. 16-34.
- Nowak E. [2003], *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M. [2004], *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Sakurai M. [1989], *Target Costing and How to Use it*, „Journal of Cost Management” 3, Spring, s. 39-50.
- Sobańska I. [1998], *Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 45, Warszawa, s. 78-89.
- Sobańska I. (red.) [2003], *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., Józwiak H. [2004], *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Szycha A. [1996], *Zasady i struktura target costing*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 37, Warszawa, s. 94-114.
- Szycha A. [1997], *Paradygmaty rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 41, Warszawa, s. 50-68.
- Szycha A. [2000], *Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 3, INFOR, Warszawa, s. 2-6.

- Yoshikawa T., Innes J., Mitchell J., Tanaka M. [1993], *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hall, London.
- Zackiewicz B. [2005], *Ewolucja koncepcji rachunku kosztów docelowych w literaturze przedmiotu*, [w:] *Rachunkowość i analiza ekonomiczna. Wybrane problemy*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, 2, Sopot, s. 235-270.

MANAGERIAL DIMENSION OF TARGET COSTING

Summary: Unstable economic environment, the intensity of competition and shortening product life cycle are the grounds for action in the cost management process of new products. The main objective of the publication is to present the target costing as a strategic management accounting system supporting various aspects of corporate management. It also shows that costs management by target cost has implications for the whole organization and determines the behaviour of a company.

Keywords: cost management, target costing, management system.