

Michał Soliwoda

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH – MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA W PRZEMYŚLE MLECZARSKIM

Streszczenie: W artykule przedstawiono istotę rachunku kosztów docelowych jako instrumentu strategicznego zarządzania kosztami. Zwrócono uwagę na stan obecny zarządzania kosztami w spółdzielczych zakładach mleczarskich. Dokonano próby oceny możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych w zakładach mleczarskich w Polsce, analizując przesłanki i trudności w implementacji tego instrumentu. Wdrożenie RKD może być częściowe: może dotyczyć tylko określonych projektów wdrożeniowych, komórek R&D, oddziałów. W przypadku spółdzielni mleczarskich najistotniejsze są przeobrażenia organizacyjne na płaszczyźnie technicznej i kulturowej.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów docelowych, przemysł mleczarski.

1. Wstęp

Przetwórstwo mleka w Polsce stanowi jeden z najbardziej rozwiniętych sektorów przemysłu spożywczego. Wzrost efektywności przemysłu mleczarskiego (w tym efektywnego sterowania kosztami w perspektywie operacyjnej i strategicznej) będzie stanowił warunek *sine qua non* utrzymania międzynarodowej konkurencyjności sektora w miarę wyrównywania się cen mleka w rozszerzonej Unii Europejskiej [Baran 2007, s. 101]. Wysokie natężenie konkurencji, krótki cykl życia produktów, orientacja pro jakościowa, szybkie i rewolucyjne zmiany technologiczne w turbulentnym otoczeniu gospodarczym spowodowały, że podmioty gospodarcze poszukiwały nowego systemu zarządzania kosztami, który uwzględniałby w cenie wyrobu gotowego czynnik jego jakości i funkcjonalności [Gagne, Discenza 1995, s. 16]. Rachunek kosztów docelowych (RKD, *target costing*) stanowił nowe podejście do strategicznego zarządzania kosztami [Markowska 2006, s. 87].

Celem niniejszego opracowania jest dokonanie próby oceny możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych jako instrumentu strategicznego zarządzania kosztami w zakładach przemysłu mleczarskiego.

2. Rachunek kosztów docelowych – element systemu strategicznego zarządzania kosztami

Brak poczucia stabilności otoczenia zewnętrznego doprowadził do przeobrażenia rachunkowości zarządczej, utożsamianej początkowo jako narzędzie zarządcze oparte na informacjach pozyskiwanych z wnętrza systemu informacyjnego organizacji gospodarczej [Karmańska 2006, s. 89]. W pierwotnym ujęciu strategiczna rachunkowość zarządcza obejmowała dostarczanie i analizę informacji finansowych dotyczących podmiotu gospodarczego, jego konkurentów w celu określenia i monitorowania jego strategii [Simmonds 1981, s. 26–29]. Obecnie zwraca się uwagę na istotną rolę rachunkowości zarządczej we wdrażania strategii przedsiębiorstwa ze względu na wspomaganie kadry menedżerskiej w śledzeniu dokonań, mierzonych takimi kluczowymi wskaźnikami sukcesu, jak: koszt, efektywność kosztowa, jakość, czas, innowacyjność [Bhimani i in. 2008, s. 770].

Strategiczna rachunkowość zarządcza identyfikuje czynniki kosztotwórcze istotne dla dłuższego okresu, mierzy ich wpływ na koszty, a także monitoruje zmienność w czasie tych czynników. System rachunkowości zarządczej zorientowanej strategicznie przyjmuje założenie, że koszt stanowi funkcję decyzji strategicznych podjętych jako wyraz zarządzania strukturalnymi i wykonawczymi czynnikami produkcji, a nie wielkości produkcji. Czynniki strukturalne obejmują m.in.: skalę działania przedsiębiorstwa, integrację procesów biznesowych w ramach jednego łańcucha wartości dla klienta, złożoność oferty produktowej, stosowane technologie. Czynniki wykonawcze natomiast odnoszą się do operacyjnych procesów wykonywanych w przedsiębiorstwie (zarządzania technologiami, łańcuchem dostaw i dystrybucji) [Nita 2006, s. 35–37].

Formułowanie, wdrażanie i monitorowanie realizacji strategii przedsiębiorstwa, zorientowanej na klienta i rynek, nie powinno bazować wyłącznie na strukturach informacyjnych wspieranych przez tradycyjną rachunkowość zarządczą (przede wszystkim budżetowanie kosztów i wyników poparte analizą odchyleń; analiza zależności koszty – rozmiary produkcji – zysk, krótkookresowe decyzje cenowe, opierające się na rachunku kosztów zmiennych). System rachunkowości zarządczej wymaga zasilania informacjami dotyczącymi potrzeb oraz wymagań klientów, kosztów kanałów dystrybucji, cyklu życia produktów, łańcucha wartości tworzących łańcuch wartości dla klienta. Poziom strategiczny rachunkowości zarządczej obejmuje także analizę porównawczą kosztów podmiotu gospodarczego z konkurencją. Zaawansowane i turbulentne otoczenie przedsiębiorstw wysoko rozwiniętych gospodarek wolnorynkowych stanowiło siłę napędową dla ewolucji rachunkowości zarządczej w wymiarze strategicznym [Leszczyński 2005, s. 74].

Rachunek kosztów docelowych (*target costing*, RKD) został opracowany w latach 60. XX wieku na potrzeby japońskich przedsiębiorstw przemysłu maszynowego i elektronicznego. Początków RKD można się doszukiwać w systemie zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie Mark-Spencer w Anglii tuż przed II wojną

światową [Kocsoy i in. 2008, s. 51]. Pierwotnie ten rodzaj rachunku kosztów był wykorzystywany jako narzędzie zarządzania kosztami fazy projektowania produktów [Kiziukiewicz (red.) 2003, s. 242].

Istota RKD może zostać przedstawiona za pomocą równania:

$$\text{cena} - \text{oczekiwana marża zysku} = \text{koszt docelowy.}$$

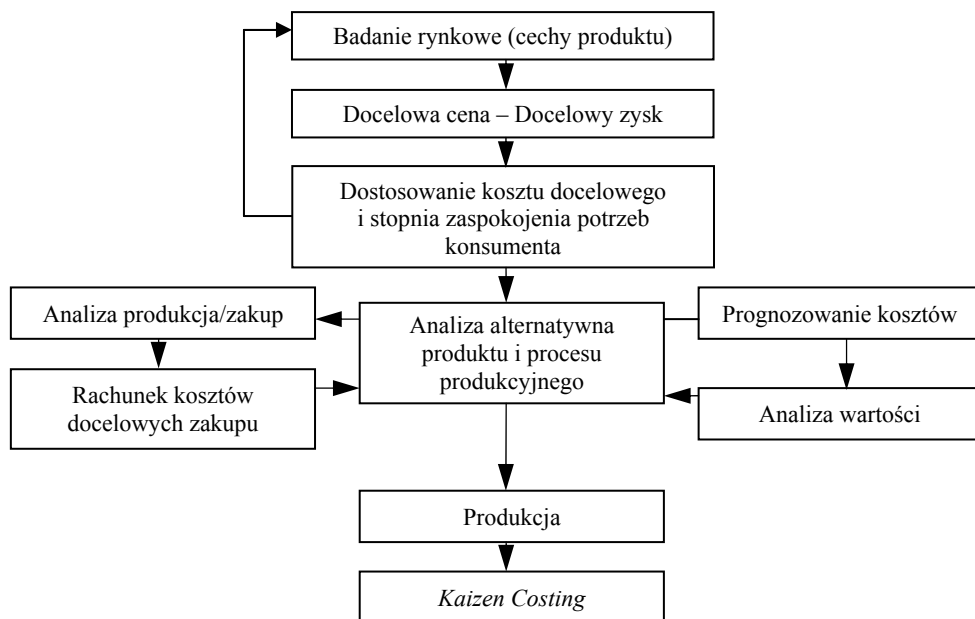
Implikuje to obecność trzech etapów RKD, tj. ustalania kosztu docelowego, ustalania kosztu możliwego do osiągnięcia, realizacji działań doprowadzające osiągnięcia kosztu docelowego [Świdrska (red.) 2010, s. 351–353]. *Target costing*, w przeciwieństwie do tradycyjnego ujęcia, w którym cena produktu ustalana była jako suma jednostkowego, pełnego kosztu wyrobu oraz pożądanej kwoty zysku, uznaje cenę za wypadkową oczekiwań nabywców, a nie kosztów [Solak 2007, s. 414].

Target costing definiuje się jako pakiet metod zarządzania i instrumentów wspomagających formułowanie i realizację celów, dotyczących kosztów w fazie koncepcyjno-rozwojowej nowego produktu, do ustalenia podstawy odniesienia dla kontroli kosztów w fazie realizacji i do zapewnienia realizacji celów dotyczących zysków w całym cyklu życia produktu. *Target costing* jest metodą rachunkową i odnosi się do ustalenia kosztów docelowych, które są funkcją oczekiwań klienta oraz technicznych parametrów procesu projektowania produktu. RKD dąży do ustalenia kosztów, jakie należy ponieść, aby udostępnić produkt zaspokajający potrzeby klientów [Masztalerz 2006, s. 36–40].

Target costing stanowił reakcję menedżerów na coraz większe nasilenie konkurencji oraz na wzrost znaczenia orientacji na klienta. Koncepcja RKD wiąże klienta i jego oczekiwania rynkowe z procesem projektowania produktu (tzw. podejście *market into company*). Istotą RKD jest to, że zarządzanie kosztami i wynikami zaczyna się we wczesnych fazach cyklu życia i trwa przez cały cykl istnienia produktu. W fazie przedprodukcyjnej określa się czynniki mające istotny wpływ na poziom kosztów (m.in. rodzaj surowca, czas procesu technologicznego, technologię produkcyjną). W niektórych branżach przemysłu (np. maszynowej, elektronicznej) faza przedprodukcyjna decyduje nawet o 90% kosztów produktu [Bayou, Reinstein 2004, s. 152]. Wysokość ponoszonych kosztów określana jest według ceny ustalonej na podstawie analizy rynku oraz badań marketingowych. Uwzględniając preferencje cenowe dotyczące ceny, funkcjonalności, jakości, przedsiębiorstwa prowadzą działania zmierzające do wyprodukowania wyrobu spełniającego wszystkie te oczekiwania [Markowska 2006, s. 88].

Dążenie do redukcji kosztów nie odbywa się poprzez obniżenie jakości i funkcjonalności produktu, gdyż w procesie jego projektowania często są wykorzystywane techniki, takie jak: *Just-in-Time*, *Total Quality Control*, *Material Requirements Planning* i *Value Engineering*. RKD kładzie nacisk w szczególności na obniżenie kosztów na etapie planowania i projektowania produktu, ponieważ większość kosztów przypisywanych do produktów jest określana na tym etapie [Sakurai 1989, s. 39–50].

Model RKD, uwzględniający analizę alternatywną produktu i procesu produkcyjnego, a także ciągłą redukcję kosztów zgodnie z *Kaizen Costing*, został przedstawiony na rys. 1.



Rys. 1. Model rachunku kosztów docelowych

Źródło: modyfikacja Kiziukiewicz [2003, s. 245].

Kalkulacja kosztu docelowego stanowi złożony proces, obejmujący [Nowak i in. 2004, s. 123–126]:

- opracowanie planu strategicznego (plan produktowy, prognoza przychodów ze sprzedaży na podstawie strategicznej analizy rynku);
- określenie docelowej ceny sprzedaży (biorąc pod uwagę oczekiwania klientów dotyczące jakości, funkcjonalności, skłonności konsumentów do zapłacenia danej kwoty za produkt o danych cechach);
- określenie docelowej stopy zysku (przy wprowadzeniu innowacji produktowej minimalna stopa zwrotu powinna zapewnić osiągnięcie wewnętrznej stopy zwrotu, IRR, na poziomie średniego ważonego kosztu kapitału, WACC);
- wyznaczenie kosztu dopuszczalnego (najwyższego kosztu jednostkowego, którego jednostka nie może przekroczyć);
- wyznaczenie kosztu docelowego (jako różnicy kosztu bieżącego i osiągalnej części redukcji kosztów);
- dezagregowanie kosztu docelowego produktu wraz z działaniami na rzecz kosztu docelowego.

Rola RKD nie sprowadza się jedynie do metody kalkulacji kosztu docelowego produktów. *Target costing* stanowi kompleksowy system zarządzania strategicznego kosztami, charakteryzujący się [Evaraert i in. 2006, s. 236–238]:

- zorientowaniem na potrzeby nabywców, uwzględniającym oczekiwania dotyczące jakości i ceny produktu;
- interdyscyplinarnym charakterem (łączeniem metod i technik z różnych dziedzin w dążeniu osiągnięcia kosztu docelowego);
- orientacją na przyszłe działania i wyniki przedsiębiorstwa, związane z podejmowanymi decyzjami dotyczącymi produktu.

3. Zarządzania kosztami w zakładach przemysłu mleczarskiego – stan obecny

Kadra menedżerska sektora mleczarskiego w Polsce często nie dysponuje odpowiednimi środkami finansowymi, aby dokonać przebudowy systemu rachunku kosztów. Co więcej, w większości spółdzielni mleczarskich¹ nie funkcjonują wyodrębnione działy zajmujące się analizą kosztów [Chmielewska 2008a, s. 112–128; Chmielewska 2008b, s. 113–125]. Jedynie w zakładach mleczarskich o największym skupie mleka występują wyodrębnione działy analiz kosztów. W opinii większości zarządzających nie ma potrzeby ich tworzenia, ponieważ stosowany rachunek kosztów zaspokaja potrzeby informacyjne dotyczące kosztów, a pozyskiwaniem tych danych zajmuje się dział księgowości. W większości zakładów mleczarskich w Polsce prowadzony jest rachunek kosztów pełnych (głównie w celach sprawozdawczych), z którego informacje są wykorzystywane m.in. do obliczania jednostkowego kosztu wytworzenia produktu (zarówno technicznego, jak i całkowitego), wyceny zapasów produktów i produkcji niezakończonych, ustalenia poziomu kosztów produkcji, kosztów sprzedaży, kosztów okresu i wyniku prowadzonej działalności. Stosowanie rachunku kosztów pełnych nie daje możliwości podejmowania decyzji w długim okresie, natomiast analiza kosztów tylko w układzie rodzajowym nie ułatwia pozyskiwania informacji o celowości ponoszonych kosztów i miejscach ich powstawania. Ponadto zarządzający przedsiębiorstwami sektora mleczarskiego mają oczekiwania dotyczące odpowiednich rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które ułatwią podejmowanie decyzji menedżerskich na podstawie informacji kosztowych [Wyszkowska 2005, s. 396].

Większość zarządzających spółdzielniami mleczarskimi wykorzystuje proste programy komputerowe, głównie w celach ewidencyjnych, a nie do analizy kosztów. Tylko nieliczne spółdzielnie mleczarskie, skupujące największe ilości mleka, wdrażają i korzystają ze specjalnego oprogramowania służącego do analizy kosztów. Informacje o kosztach w spółdzielniach pozyskiwane są głównie z arkuszy rozliczeniowych kosztów, które są stosowane w większości spółdzielni, niezależnie od kryterium

¹ Większość podmiotów gospodarczych przemysłu mleczarskiego stanowią spółdzielnie.

ich grupowania. Określenie poprawy efektywności spółdzielni mleczarskich w ramach postulowanego systemu controllingu powinno się odbywać w sferze wszystkich obszarów jej funkcjonowania [Wasilewski, Chmielewska 2006, s. 133].

Spółdzielnie mleczarskie mogą zwiększać swoją efektywność ekonomiczną nie tylko przez doskonalenie działalności operacyjnej (wzrost wydajności), ale również w zakresie strategicznym: poprzez poprawę atrakcyjności swoich portfeli asortymentowych, zwiększanie siły przetargowej względem nabywców oraz wprowadzenie nowoczesnych systemów controllingu i zarządzania kosztami [Pietrzak 2006, s. 154].

4. Ocena możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych w zakładach przemysłu mleczarskiego

Przesłanki za wprowadzeniem rachunku kosztów docelowych są następujące:

- zmiany w polskim wzorcu konsumpcji produktów spożywczych, w tym mleczarskich, odzwierciedlające ogólne tendencje światowe na rynku żywnościowym²;
- wzrost znaczenia projektowania produktu związany z tym, że znaczna część podmiotów sektora mleczarskiego przeprowadziła inwestycje w nowoczesny park maszynowy, prowadzące do większej liczby innowacji o charakterze produktowym, a także procesowym³; wiele produktów mleczarskich, identyfikowanych jako tzw. żywność funkcjonalna⁴, stanowi przykład innowacji produkto-

² Zmiany te w sektorze mleczarskim dotyczą m.in. [Szwacka 2007, s. 89–90]:

- wzrostu zapotrzebowania na żywność wygodną,
- priorytetowego traktowania żywności nisko przetworzonej (np. mleko pasteryzowane łagodnymi metodami, sery twarogowe uzyskane technikami membranowymi),
- rozwoju funkcji marketingowej opakowania produktu żywnościowego,
- rozszerzenia asortymentu o produkty typowe dla diety śródziemnomorskiej (np. sery pleśniowe),
- zainteresowania innowacjami procesowymi, przede wszystkim procesami biotechnologicznymi (np. jogurty probiotyczne z kulturami bifidobakterii, z prebiotykami – np. inuliną, traktowane jako żywność prozdrowotna), wynikające z popularyzacji zdrowego trybu życia.

³ Od połowy lat 90. XX wieku do 2008 r. sektor mleczarski zainwestował po około 9 mld zł, mimo to występuje niepełne wykorzystanie zdolności produkcyjnych (potencjał produkcyjny wykorzystywany jest w ostatnich latach w 60–70%) [Rembeza, Seremak-Bulge 2009, s. 70]. Do najczęściej wprowadzanych innowacji można zaliczyć: nowoczesne technologie produkcji (17,1%), zakup nowych maszyn i urządzeń (14,6%) oraz automatyzację prac (13,3%) [Wasilewski i in. 2010, s. 105–106]. Rozwój nisko oraz średnio technologicznie zaawansowanego przemysłu (w tym przemysłu spożywczego zaliczanego do gałęzi gospodarki industrialnej, powiązanej z produkcją rolną) bazuje także na innowacjach. Szczególnie w przedsiębiorstwach sektora mleczarskiego z kapitałem zagranicznym widoczna jest duża aktywność we wprowadzaniu innowacji produktowych, co wynika z obecności jednostek R&D zintegrowanych w strukturze organizacyjnej (przykład: Danone z oddziałami w Warszawie – Woli i Bieruniu, posiadający centrum R&D w Warszawie).

⁴ Żywność funkcjonalna jest to taka żywność, w przypadku której udowodniono korzystny wpływ na jedną lub więcej funkcji organizmu ponad efekt odżywczy, który to wpływ polega na poprawie stanu zdrowia lub samopoczucia [Gawęcki, Mossor-Pietraszewska 2008, s. 19].

wych w grupie żywności, ponadto dynamiczny rozwój biotechnologii oraz inżynierii procesowej wzbogacił gamę technik przetwarzania i utrwalania wyrobów mleczarskich, w wyniku wspomnianej rewolucji technologicznej zaczęła powstawać grupa żywności określanej mianem tzw. nowej żywności (*novel food*)⁵;

- zwiększenie roli marketingu i jego narzędzi jako sposobu zapewnienia wysokiej konkurencyjności przedsiębiorstwa sektora mleczarskiego, a także związane z tym wzmocnienie rangi badań rynkowych i tzw. rynkowej wartości produktu, określanej przez ostatecznego konsumenta⁶;
- najczęściej występujące w sektorze strategie produktowe: rozszerzania linii produktów (w przypadku podmiotów, które dotychczas oferowały ograniczoną ilość produktów) lub uzupełniania linii produktów, wymuszają wprowadzanie innowacji procesowych bądź też produktowych, co powoduje konieczność dokładnej i rzetelnej kalkulacji fazy przedprodukcyjnej nowych produktów;
- skrócenie cyklu życia produktów żywnościowych, w tym również mleczarskich;
- rosnące oczekiwania konsumentów w stosunku do jakości produktów (cech sensorycznych, cech odżywczych);
- wzrost znaczenia zapewnienia wysokiej jakości produktów mleczarskich, związany z wysoką aktywnością eksportową czołówki przedsiębiorstw sektora mleczarskiego;
- procesy konsolidacyjne związane z wyodrębnianiem się dużych grup kapitałowych (Mlekovita, Mlepol, Łowicz), skutkujące integracją łańcucha dostaw.

Do trudności w nawet częściowym (eksperymentalnym) na początkowym etapie wprowadzeniu RKD należy zaliczyć:

- niejasne precyzowanie strategii przedsiębiorstwa oraz brak instrumentów controllingu strategicznego (np. zrównoważona karta wyników, BSC);
- niewykształcenie się w większości zakładów mleczarskich kultury „organizacji zorientowanej strategicznie”, której wyróżnikiem jest m.in. efektywna komunikacja, przekraczająca barierę działów;
- sztywne struktury organizacyjne, najczęściej o charakterze liniowym z komórkami sztabowymi;
- niewielkie zasoby wiedzy i umiejętności kadry kierowniczej zakładów mleczarskich dotyczące zarządzania projektami, w tym z zaangażowaniem zespołów interdyscyplinarnych (projekty rozwoju nowych produktów);
- brak wyodrębnionego stanowiska menedżera produktu (wyjątek: nieliczne spółki z kapitałem zagranicznym), odpowiedzialnego za cały projekt i koordynującego działania zespołu interdyscyplinarnego;

⁵ Nowa żywność obejmuje m.in. środki spożywcze poddane procesowi technologicznemu, który nie był dotychczas wykorzystywany, powodującemu istotne zmiany ich składu lub struktury (Rozporządzenie nr 258/97 Parlamentu Europejskiego i Rady, art. 1).

⁶ Rynkowa wartość produktu – cena, którą skłonny jest zapłacić potencjalny nabywca, zależy od stopnia zaspokojenia potrzeb potencjalnych produktów, funkcjonalności i jakości produktu, poziomu cen dóbr konkurencyjnych [Kiziukiewicz (red.) 2003, s. 243].

- konserwatyzm kadr działów księgowo-finansowych i przywiązanie do przyjętego w sprawozdawczości rachunku kosztów, dającego niepełną informację do podejmowania decyzji menedżerskich.

RKD może zostać wdrożony przynajmniej częściowo (do realizacji określonych projektów wdrożeniowych, w komórce R&D, w oddziale) w dużych spółdzielniach mleczarskich, które przeprowadzają procesy konsolidacyjne i są coraz bardziej zainteresowane wprowadzeniem dużej liczby innowacji produktowych. Sterowanie portfolio marek, produktów wymaga przejrzystego instrumentu controllingu, uwzględniającego wagę fazy przedprodukcyjnej. Wdrożenie to musi być poprzedzone uświadomieniem wszystkich pracowników o roli strategii przedsiębiorstwa. Implementacja RKD wymaga zmian organizacyjnych w czterech płaszczyznach: technicznej, behawioralnej, kulturowej, politycznej [Sojak, Józwiak 2004, s. 198]. W przypadku spółdzielni mleczarskich, stanowiących najbardziej liczną grupę podmiotu sektora mleczarskiego, najistotniejsze są przeobrażenia na płaszczyźnie technicznej (wprowadzenie nowoczesnego systemu controllingu, zwiększenie rangi badań marketingowych, uelastyczenie struktur organizacyjnych) oraz kulturowej (usprawnienia pracy zespołowej, zwiększenie swobody przepływu informacji, budowy kultury organizacji godzącej się na permanentną restrukturyzację strategiczną).

5. Podsumowanie

Rachunek kosztów docelowych (*target costing*) jest kompleksowym systemem zarządzania strategicznego kosztami, charakteryzującym się tym, że cena produktu traktowana jest jako wypadkowa oczekiwań nabywców, a nie kosztów. Wyznaczona na podstawie badań rynkowych cena sprzedaży stanowi podstawę obliczenia kosztu docelowego, przy uwzględnieniu marży zysku. Dążenie do redukcji kosztów nie odbywa się poprzez obniżenie jakości i funkcjonalności produktu. System zarządzania kosztami, istniejący obecnie w większości zakładów mleczarskich, oparty jest na rozwiązaniach sprawozdawczych (rachunek kosztów pełnych), nie jest w pełni z informatyzowany ani nie generuje też wszystkich potrzebnych przy podejmowaniu decyzji menedżerskich informacji.

Na podstawie przeprowadzonych analiz, popartych studiami literaturowymi, można sformułować następujące wnioski:

1. Do najistotniejszych przesłanek za wdrożeniem RKD w zakładach sektorach mleczarskiego należy zaliczyć: zmiany w polskim wzorcu konsumpcji produktów mleczarskich, wzrost znaczenia projektowania produktów, w tym innowacyjnych, zwiększenie roli marketingu i wyników badań marketingowych w wyznaczaniu tzw. rynkowej wartości produktu.

2. Ważniejszymi przeszkodami we wdrożeniu RKD są: niejasne precyzowanie strategii przedsiębiorstwa wraz z niewykorzystywaniem instrumentów controllingu strategicznego, niewykształcenie kultury „organizacji zorientowanej strategicznie”,

brak wiedzy i umiejętności dotyczącej zarządzania projektami w oparciu o zespoły interdyscyplinarne.

3. Wdrożenie RKD w przemyśle mleczarskim może być częściowe: może dotyczyć tylko określonych projektów wdrożeniowych, komórek R&D i oddziałów produkcyjnych.

4. W przypadku spółdzielni mleczarskich, stanowiących najbardziej liczną grupę podmiotów sektora mleczarskiego, najistotniejsze są przeobrażenia organizacyjne na płaszczyźnie technicznej i kulturowej.

Literatura

- Baran J. [2007], *Efektywność techniczna a wyniki finansowe spółdzielni mleczarskich w latach 2003–2005*, Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 64, Warszawa.
- Bayou M., Reinstein A. [2004], *Accounting For Cost Interactions In Designing Products*, “Advances in Management Accounting” vol. 12.
- Bhimani A., Datar S., Foster G., Horngren Ch. [2008], *Management and Cost Accounting*, Pearson Education Ltd., Harlow.
- Chmielewska M. [2008a], *Przydatność rachunku kosztów w opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” nr 1, Warszawa.
- Chmielewska M. [2008b], *Zakres i narzędzia pozyskiwania informacji o kosztach w opinii zarządzających spółdzielniami mleczarskimi*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 64, Warszawa.
- Evaraert P., Loosveld S., Acker T., Schollier M., Sarens G. [2006], *Characteristics of target costing: theoretical and field study perspective*, “Qualitative Research in Accounting & Management” vol. 3, no. 3.
- Gagne M., Discenza R. [1995], *Target costing*, “Journal of Business & Industrial Marketing”, vol. 10, no. 1.
- Gawęcki J., Mossor-Pietraszewska T. [2008], *Kompedium wiedzy o żywności, żywieniu i zdrowiu*, WN PWN, Warszawa.
- Karmańska A. [2006], *Wzmocnienie roli rachunkowości zarządczej w strategicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, PWE, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (red.) [2003], *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Kocsoy M., Gurdal K., Karabayir M. [2008], *An Evolution Study on the Turkish Manufacturing Enterprises Applying Target Costing*, “The International Journal of Applied Economics and Finance” no. 2 (2).
- Leszczyński Z. [2005], *Jaka jest rola strategicznej rachunkowości zarządczej w zarządzaniu strategicznym?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 11/74, Warszawa.
- Markowska M. [2006], *Rachunek kosztów docelowych*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Masztales M. [2006], *Rachunkowość zarządcza w praktyce japońskich przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 1/76, Warszawa.
- Nita B. [2006], *Strategiczne czynniki kosztotwórcze*, [w:] *Strategiczne zarządzanie kosztami*, red. E. Nowak, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński R. [2004], *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.

- Pietrzak M. [2006], *Efektywność finansowa spółdzielni mleczarskich – koncepcja oceny*, Wyd. SGGW, Warszawa.
- Rembeza J., Seremak-Bulge J. [2009], *Ewolucja podstawowych rynków rolnych i jej wpływ na transmisję cen w latach 1990–2008. Raport PW Nr 131*, Wyd. IERiGŻ-PIB, Warszawa.
- Rozporządzenie (WE) nr 258/97 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 stycznia 1997 r. dotyczące nowej żywności i nowych składników żywności. DzUrz L 043, 1997.
- Sakurai M. [1989], *Target costing and how to use it*, "Journal of Cost Management" vol. 3, Summer.
- Simmonds K. [1981], *Strategic Management Accounting*, "Management Accounting" no. 59.
- Sojak S., Józwiak H. [2004], *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Solak M. [2007], *Integracja koncepcji Target Costing i Kaizen Costing skuteczną metodą strategicznego zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunkowość zarządcza a ryzyko działalności gospodarczej*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1175, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Szwacka J. [2007], *Kierunki zmian na rynku żywnościowym w Polsce*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* nr 62, Warszawa.
- Świdorska G. (red.) [2010], *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin/MAC, Warszawa.
- Wasilewski M., Chmielewska M. [2006], *Praktyczne aspekty rachunku kosztów w spółdzielniach mleczarskich*, [w:] *Controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach*, red. A. Kardasz, R. Kotapski, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1125, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- Wasilewski M., Wasilewska A., Bezat A. [2010], *Innowacyjność przedsiębiorstw przetwórstwa rolno-spożywczego: stan wiedzy i kierunki dalszych badań*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* nr 62, Warszawa.
- Wyszkowska Z. [2005], *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach gospodarki żywnościowej*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1085, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.

TARGET COSTING – POSSIBILITIES OF USING IN DAIRY INDUSTRY

Summary: The paper presents the essence of target costing as the instrument of strategic cost management. The current state of cost management in the dairy cooperatives is described. The author attempts to assess possibilities of using target costing in dairy plants in Poland, analyzing rationale and difficulties in the implementation of this costing instrument. The implementation of target costing should be partial: it can be applied only to specific projects, R&D units, plants. In the case of dairy cooperatives organizational transformations at technical and cultural level are the most important.