

**Beata Zackiewicz**

Uniwersytet Gdański

---

## ZASTOSOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH NA ŚWIECIE – PRZEGLĄD I WYNIKI WYBRANYCH BADAŃ

---

**Streszczenie:** Rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*) jest koncepcją strategicznego zarządzania kosztami, której pionierami były japońskie przedsiębiorstwa. Coraz więcej firm na świecie adaptuje TC, co znajduje potwierdzenie w badaniach prowadzonych w różnych rejonach świata. Celem artykułu jest przedstawienie w sposób syntetyczny wyników tych badań oraz ich metodologii. W szczególności omówiono zastosowanie TC w takich krajach, jak: Australia, Bahrajn, Bangladesz, Chiny, Chorwacja, Finlandia, Holandia, Indie, Izrael, Niemcy, Nowa Zelandia, Szwecja, Turcja i Wielka Brytania. Umyślnie pominięto Japonię, Stany Zjednoczone i Polskę, które będą w przyszłości przedmiotem osobnego opracowania.

**Słowa kluczowe:** *target costing*, rachunek kosztów docelowych, zarządzanie kosztami, wyniki badań.

### 1. Wstęp

Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań nad zastosowaniem koncepcji rachunku kosztów docelowych (*Target Costing* – TC) w praktyce przedsiębiorstw wybranych krajów, do których autorce udało się dotrzeć podczas pogłębionych studiów literaturowych z tego zakresu, a które w większości nie były jeszcze opisane w literaturze polskiej. Podkreślają one niewątpliwie rosnące zapotrzebowanie praktyki na strategiczne podejście do zarządzania kosztami nowych bądź istniejących produktów w różnych rejonach świata i mogą być podstawą porównań czy przyczynkiem do przeprowadzania kolejnych.

Ze względu na ograniczenia redakcyjne celowo pominięto w niniejszym opracowaniu omówienie badań w praktyce przedsiębiorstw japońskich, choć są one pionierami tej koncepcji zarządzania kosztami nowych produktów, a także zastosowanie TC w jednostkach gospodarczych działających na terenie USA, gdzie badania są bardzo zaawansowane. Będą one przedmiotem osobnego artykułu w przyszłości. Autorka zrezygnowała też ze szczegółowego opisywania niektórych rozległych innych wyników badań. Pozostawiono jedynie krótką ich charakterystykę i najważniejsze wnioski wraz z odnośnikami do odpowiedniej literatury. Z podobnych przyczyn pominięto również omówienie badań nad nowoczesnymi modelami rachunku kosztów, w tym wdrożeniami TC, w przedsiębiorstwach w Polsce<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Ponadto wciąż odczuwa się niedosyt takowych nad stosowaniem i znajomością TC w Polsce, szczególnie z zachowaniem losowości i reprezentatywności próby [Szychta 2008, s. 222–250].

## 2. Badania nad stosowaniem TC w wybranych krajach – ujęcie syntetyczne

W tabeli 1 zebrano i przedstawiono krótkie charakterystyki oraz wyniki badań przeprowadzonych w wybranych krajach na świecie (głównie europejskich i azjatyckich) na temat wykorzystania nowych metod rachunkowości zarządczej, w tym na temat zastosowania rachunku kosztów docelowych, zaprezentowanych w literaturze angielskojęzycznej, do których autorce udało się dotrzeć podczas obszernych studiów literaturowych. W szczególności zawarto opisy systemów TC w 14 krajach, ze wskazaniem literatury źródłowej, a także charakterystykę poszczególnych prób badawczych wykorzystanych w danym badaniu oraz krótkie wnioski płynące z otrzymanych wyników. Poszczególne kraje uporządkowano alfabetycznie.

**Tabela 1.** Badania nad wykorzystaniem rachunku kosztów docelowych w wybranych krajach

Kraj	Literatura	Próba badawcza	Wnioski
1	2	3	4
Australia	Chenhall R.H., Langfield-Smith K. [1998]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 140 przedsiębiorstw przemysłowych, wybranych z listy największych firm w Australii opublikowanej w “Business Review Weekly”;</li> <li>– otrzymano 78 odpowiedzi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 38% firm wskazało wykorzystywanie koncepcji TC w praktyce, z tym że taki wynik dawał ostatnią pozycję w rankingu na tle innych metod rachunkowości zarządczej (np. respondenci wskazali ABC w 56%, analizę łańcucha wartości zaś w 49%);</li> <li>– wszystkie firmy stosowały budżetowanie na potrzeby planowania swojej pozycji finansowej, benchmarking zaś ok. 91% respondentów</li> </ul>
	Wijewardena H., De Zoysa A. [1999]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– rozesłano 1000 kwestionariuszy do największych firm w kraju (kryterium: suma aktywów) wybranych z bazy danych Dun &amp; Bradstreet z 1996 r.;</li> <li>– otrzymano 231 odpowiedzi, jednak po odrzuceniu niekompletnych kwestionariuszy zostało 225 przedsiębiorstw</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– spośród 11 metod (technik) rachunkowości zarządczej, TC sklasyfikowano na 10 miejscu (dla porównania, ABC zajął 4 pozycję w rankingu);</li> <li>– 52% respondentów należało do przemysłu spożywczego, metalowego i chemicznego;</li> <li>– w badaniu tym, do celów porównawczych, rozesłano taką samą ankietę do 1000 firm w Japonii, gdzie otrzymano zwrot 217 kwestionariuszy, co po odrzuceniu niekompletnych – dało liczbę 209 firm (TC zajął pierwsze miejsce w rankingu)</li> </ul>
	Zaman M. [2004]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– z listy 500 największych firm w Australii w latach 2000–2001, opublikowanej przez Dun &amp; Bradstreet, wybrano 125 o największym przychodzie ze sprzedaży, przy czym 75 z nich odmówiło uczestnictwa w badaniu;</li> <li>– ostatecznie rozesłano kwestionariusz do 50 firm;</li> <li>– otrzymano 27 odpowiedzi, z czego 3 były niekompletne – co dało 24 respondentów</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 12,5% badanych firm (3 z 24) wskazało na stosowanie TC;</li> <li>– 30% respondentów stwierdziło, że zamierza w przyszłości wdrożyć TC;</li> <li>– przedsiębiorstwa uważają, że przed wdrożeniem TC należy wcześniej wprowadzić ABC;</li> <li>– badanie wykazało słabą znajomość koncepcji TC w praktyce, co może być powodem małej liczby wdrożeń</li> </ul>

Tabela 1, cd.

1	2	3	4
Bahrajn	Juhmani Omar I.H. [2010]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– próbę badawczą stanowiło 80 bahrajńskich firm produkcyjnych (nie wskazano w artykule, w jaki sposób wybrano te jednostki);</li> <li>– kwestionariusze skierowano do dyrektorów finansowych, ze wskazaniem przekazania listu do najbardziej kompetentnej osoby, niekoniecznie z działu rachunkowości;</li> <li>– otrzymano zwrot 30 ankiet, przy czym odrzucono 4 niekompletne;</li> <li>– ostatecznie uzyskano 32,5% zwrotność (26 firm)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– respondenci mieli wskazać, czy w ogóle nie wdrażali TC, czy wdrożyli we właściwy sposób, czy wdrożyli, ale jeszcze nie w pełni, planują dopiero wdrożyć czy wdrożono podobną metodę do TC, ale pod inną nazwą;</li> <li>– 16 firm (61,05%) uważa, że stosuje u siebie podobną metodę jak TC, ale pod inną nazwą, już od ponad 5 lat, wykorzystując przy tym metodę produkcji zorientowanej procesowo i montażowo;</li> <li>– 38,5% badanych stwierdziło, że nigdy nie wdrożyło TC;</li> <li>– 50% firm ze stosujących TC twierdziło, że wykorzystuje TC do wszystkich swoich produktów, a druga połowa firm – że tylko do niektórych;</li> <li>– firmy, które nie wdrożyły TC, wśród przyczyn niestosowania TC w praktyce wskazywały na: stosowanie u siebie modelu ustalania cen koszty plus lub standardowego rachunku kosztów, TC jako nieprzydatny ze względu na rodzaj sprzedawanych produktów, TC prowadzący do niższej jakości produktów, skoro produkt staje się tańszy. Uważały przy tym, że w przyszłości TC nie przyniesie im korzyści, ze względu na naturę prowadzenia ich działalności;</li> <li>– nie odnotowano znaczących zależności między wielkością firmy, mierzoną liczbą zatrudnionych osób, a tym, czy dane przedsiębiorstwo stosuje TC;</li> <li>– większe efekty z wdrożenia TC powiązane są z wyższą wydajnością;</li> <li>– wśród firm z TC: 70% stosuje strategię wytwarzania produktów po niższym koszcie, oferując niższą cenę, podczas gdy tylko 15% z nich stosuje strategię oferowania produktów o wyższej jakości i funkcjonalności. Kolejne 15% stosuje strategię dostarczania klientom produktów w krótszym czasie;</li> <li>– 7 z 16 firm stosujących TC zmienia często projekty swoich nowych produktów, a 10 z 16 – przeprojektowuje już istniejące produkty;</li> <li>– wśród najważniejszych korzyści z wdrożenia TC wskazano: pomoc w dokonywaniu wyborów między kosztem, jakością a funkcjonalnością, redukcję kosztów oraz kontrolę jakości czy rozwój produktu;</li> <li>– ponadto przebadano istotność zaangażowania się poszczególnych działów czy osób w procesy TC (wskazując przy tym na słabe zaangażowanie dostawców) oraz sposób ustalania kosztu docelowego (aż 80% kalkulowało koszt dopuszczalny na możliwie wysokim poziomie)</li> </ul>

1	2	3	4
Bangladesz	Sharkar M.Z.H., Sobhan Mb.A., Sultana S. [2006]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– badanie ankietowe wybranych firm z 8 sektorów, zajmujących się działalnością wytwórczą, dotyczące rozwoju rachunkowości zarządczej oraz praktyki;</li> <li>– ostatecznie wybrano 50 firm (ale brak opisu sposobu selekcji i doboru próby): 5 firm z przemysłu cementowego, 4 – ceramicznego, 8 – spożywczego, 4 – juta, 5 – papierowego i drukarskiego, 10 – farmaceutycznego i chemicznego, 4 – garbarskiego oraz 10 z tekstylnego;</li> <li>– kwestionariusz skierowano do osób z działów finansowych i zarządzania</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– jedynie 20% firm z sektora tekstylnego wskazało na stosowanie TC. Pozostałe nie rozpoznały u siebie tej metody zarządzania kosztami;</li> <li>– żadna firma nie wykorzystuje rachunku kosztów cyklu życia produktu, co jest zaskakującym wynikiem;</li> <li>– niestety brak jest bardziej szczegółowej analizy w obszarze TC</li> </ul>
	Lin Z.J., Yu Z. [2002] Lin T.W., Merchant K.A., Yang Y., Yu Z. [2005]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zintegrowany system rachunku kosztów docelowych został szczegółowo omówiony na przykładzie Handan Iron and Steel Company (100 kluczowych państwowych chińskich przedsiębiorstw)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– cechy charakterystyczne tego systemu, odróżniające od japońskich i amerykańskich firm, to m.in.:</li> <li>– stosowanie metody zwanej wsteczną analizą kosztów;</li> <li>– wykorzystuje zewnętrzne i wewnętrzne dane pochodzące z benchmarkingu w celu ustalenia dopuszczalnego kosztu sterowanego przez rynek zarówno dla zakładów, wydziałów, jak i produktów, komponentów i liniowo pracujących zespołów;</li> <li>– łączy systemy motywacyjne w kluczowe kryteria dokonań (kategorie produktu, jakość, zużycie materiałów, koszt, zysk wewnętrzny) połączone z kryteriami kosztowymi</li> </ul>
Chiny	Chow Ch.W., Duh R.R., Xiao J.Z. [2007]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– kwestionariusz został rozesłany głównie drogą e-mailową do kontrolerów, dyrektorów finansowych i głównych księgowych z 337 firm z siedmiu rejonów Chin: Guandong, Fujian, Heilongjiang, Jiangsu, Shanxi, Sichuan i Tianjin, obszary te były zróżnicowane ekonomicznie;</li> <li>– badanie przeprowadzono w okresie lipiec–październik 2004 r.</li> <li>– otrzymano zwrot 230 ankiet, lecz wyeliminowano pięć ze względu na niekompletność odpowiedzi, co dało zwrot na poziomie 66,77%</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 56,89% badanych pochodziło z sektora wytwórczego, 10,22% zaś z technologii informatycznych;</li> <li>– badano zastosowanie 24 różnych narzędzi i koncepcji rachunkowości zarządczej, w porównaniu z wcześniejszymi badaniami przed 1997 r., ustalając przy tym średnią ważność (od 1 do 5), medianę i odchylenie standardowe;</li> <li>– 138 z 225 respondentów wskazało na stosowanie TC (64,19%). W latach 1990–1997, we wcześniejszych badaniach, nie wykazano stosowania TC;</li> <li>– 8,97% (7 firm z 78) twierdzi, że TC jest unikalną koncepcją rachunkowości zarządczej;</li> <li>– 6,29% (20 na 318 odpowiedzi) uważa TC za narzędzie mające największy wpływ na wydajność i efektywność zarządzania</li> </ul>

Tabela 1, cd.

1	2	3	4
Chorwacja	Devigili L., Vignali C., Kopun D. [2008]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– grupą badawczą były publiczne spółki akcyjne, zajmujące się działalnością produkcyjną i notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Zagrzebiu, jednak bez tych, o których z mediów było wiadomo, że kontynuacja ich działalności jest zagrożona;</li> <li>– badania przeprowadzono na podstawie kondycji finansowej spółek w 2006 r.;</li> <li>– ostatecznie skierowano kwestionariusz do 98 firm, z czego uzyskano zwrot na poziomie 20,41% (20 ankiet). W badaniu stosowano 7-stopniową skalę Likerta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 11 firm z 20 (69,50%) wskazało na aplikację metod identycznych lub podobnych do TC. Tylko jeden respondent wskazał na zastosowanie TC dokładnie w takim zakresie, jak określono to w kwestionariuszu;</li> <li>– większość badanych firm należała do przemysłu spożywczego (30%) oraz tekstylnego (20%), z czego połowa stosowała metody zbliżone do TC (5 z 10);</li> <li>– 3 firmy spośród ogółu ankietowanych pochodziły z przemysłu chemicznego i farmaceutycznego, przy czym jedna wdrożyła TC, stosując metody tej koncepcji w pełni, kolejna zaś – metody zbliżone do TC, co dało w sumie 66,7% firm stosujących TC w tej branży;</li> <li>– większość firm stosujących TC zatrudniała od 500 do 1000 osób (4 z 11). Firmy te odznaczały się też wyższym średnim zyskiem niż firmy, które nie wdrożyły TC;</li> <li>– zarówno firmy, które wdrożyły TC, jak i te, które go nie wdrożyły, podkreśliły, że większość ich konkurentów pochodzi z zagranicy (powyżej 60%);</li> <li>– firmy stosujące narzędzia TC wskazywały na większą konkurencyjność otoczenia;</li> <li>– wśród przyczyn wdrożenia TC wskazywano przede wszystkim na udoskonalenie kontroli i zwiększenie zysku, redukcję kosztów i na satysfakcję klientów;</li> <li>– korzyści uzyskane z wdrożenia TC – respondenci wskazywali przede wszystkim na takie działy, jak: rozwoju produktu, produkcji i zakupów;</li> <li>– implementacja TC odbywała się głównie przez interdyscyplinarne zespoły oraz zapisane zasady i procedury;</li> <li>– firmy, które nie wdrożyły TC w żadnym zakresie, wskazywały na następujące powody braku implementacji: ważniejsze problemy w firmie, które wymagały rozwiązania, stare nawyki, niewystarczająca wiedza, brak danych niezbędnych do efektywnej aplikacji</li> </ul>
Finlandia	Kulmala H.I. [2003]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– brak bliższej charakterystyki, autor przywołuje jedynie wyniki względne z poprzednich badań prowadzonych w Finlandii</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Lukka &amp; Granlund (1996;1992) podali 2% wykorzystanie TC;</li> <li>– Laitinen (1995; 1993) otrzymał 6% wynik;</li> <li>– Järvenpää (1998; 1997) – 7%;</li> <li>– Hyvönen &amp; Vuorinen (2001; 1999) – 6%</li> </ul>
Finlandia	Hakala J., Nikkinen J., Sahlström P. [2005]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– z bazy fińskiej bazy danych Voitto+, zawierającej 90 000 firm, wybrano 1200 tych, które są przedsiębiorstwami produkcyjnymi z obrotem co najmniej 2 mln euro i zatrudniającymi minimum 20 osób;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 21,4% respondentów stwierdziło, że stosuje TC jako narzędzie zarządzania kosztami i rachunku kosztów;</li> <li>– 23,3% badanych firm nie potrafi jednoznacznie rozpoznać, czy wdrożyło TC;</li> <li>– 22 firmy, inne niż te, które już stosują TC, wykazały chęć implementacji systemu TC w przyszłości;</li> </ul>

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> <li>- na przełomie maja i czerwca 2004 r. było 600 firm spełniających te kryteria, ostatecznie po weryfikacji ich dostępności rozesłano 538 kwestionariuszy;</li> <li>- otrzymano 103 odpowiedzi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- TC znalazł zastosowanie w przemyśle metalowym (8 firm), elektronicznym i elektrycznym (5 firm), maszynowym i wyposażenia (4 firmy), przemyśle tworzyw sztucznych i gumowym (4 firmy);</li> <li>- zastosowanie TC zależy od gałęzi przemysłu – nie zaś od rozmiarów działalności;</li> <li>- wszystkie badane firmy przyznały, że działają na bardzo konkurencyjnym rynku;</li> <li>- 68,2% firm stosujących TC rozważa informacje na temat cech produktów konkurencyjnych;</li> <li>- w końcowej fazie podczas procesu rozwoju produktu ok. 27,3% specjalistów z rachunkowości w firmach stosujących TC jest całkowicie zaangażowanych w ten proces, a 45,5% dość często;</li> <li>- 59,1% firm stosujących TC w niektórych przypadkach angażuje dostawców w proces rozwoju produktu, 9,1% zaś dość często;</li> <li>- 13,6% firm stosujących TC wskazało na dość częste włączanie podwykonawców w proces rozwoju nowego produktu, 4,5% zaś całkowicie ich angażuje;</li> <li>- większość firm stosujących TC ma dobre relacje z dostawcami</li> </ul>
Holandia	Dekker H., Smidt P. [2003]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 175 przedsiębiorstw przemysłowych i organizacji nieprzemysłowych (z wyjątkiem firm finansowych, ubezpieczeniowych i handlowych) notowanych na giełdzie w Amsterdamie;</li> <li>- otrzymano 43 odpowiedzi, jednak dalszej analizie poddano 32 przedsiębiorstwa przemysłowe (wyłączono 11 nieprzemysłowych ze względu na to, że żadne nie stosowało TC);</li> <li>- badanie przeprowadzone było w latach 1996–1997</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 59,4% badanych firm (9 z 32) wskazało, że stosuje koncepcję TC lub do niej podobną;</li> <li>- TC stosowano głównie w przemyśle włókienniczym, precyzyjnym i elektronicznym;</li> <li>- główną przyczyną niestosowania TC był charakter prowadzonej działalności;</li> <li>- jako główny cel TC respondenci wskazywali redukcję kosztów, terminowe wprowadzanie produktów na rynek oraz satysfakcję klientów i kontrolę jakości;</li> <li>- dział rozwoju produktu oraz dział projektowania są najbardziej zaangażowane w TC;</li> <li>- oparty jest najczęściej na zespołach interdyscyplinarnych;</li> <li>- duża konkurencja i duża niepewność otoczenia sprzyja implementacji TC</li> </ul>
Indie	Joshi P.L. [2001]	<ul style="list-style-type: none"> <li>- z listy 500 firm uzyskanej z Centrum Monitorowania Indyjskiej Ekonomii (CMIE) wyselekcjonowano 246 firm produkcyjnych, których obrót ze sprzedaży wyniósł w latach 1995–1996 ponad 25 mln dolarów oraz których siedziby były zlokalizowane w 4 miastach: Bombaju, Delhi, Kalkucie i Madrasie;</li> <li>- otrzymano 64 odpowiedzi, z czego 60 przyjęto jako spełniające wymagania</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 35% badanych firm stosuje TC, co daje 22 miejsce na 30 możliwych w rankingu różnorodnych metod (dla porównania, zbilansowana karta dokonań – 40%, analiza łańcucha wartości – 25%, ABC – 20%);</li> <li>- respondenci wysoko ocenili korzyści, jakie przynosi TC (4 miejsce w rankingu), tuż za budżetowaniem na potrzeby controllingu kosztów, analizą rentowności oraz oceną dokonań – badaniem satysfakcji klientów;</li> <li>- TC uzyskał 2 miejsce w rankingu wśród metod rachunkowości zarządczej, które badane firmy wskazały do wdrożenia w ciągu najbliższych trzech lat</li> </ul>

Tabela 1, cd.

1	2	3	4
Izrael	Aharony J., Elnathan D., Raz Y. [2003]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przebadano 31 dużych firm z branży wysokiej technologii, w których zatrudnienie wynosiło więcej niż 250 osób lub które osiągały roczne przychody ze sprzedaży w wysokości co najmniej 10 mln dolarów;</li> <li>– były to wywiady osobiste prowadzone w 2002 r., na podstawie których wypełniano przygotowane kwestionariusze</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– spośród 16 technik (narzędzi) zarządzania kosztami, TC sklasyfikowano na 12 miejscu (dla porównania, ABC zajęł ostatnią pozycję w rankingu, najwyższą przypisano budżetowi głównemu oraz kalkulacji zleceńiowej);</li> <li>– wykazano powiązanie TC z VE oraz z budżetem głównym;</li> <li>– TC postrzegany jest jako narzędzie, które przyczynia się do udoskonalania systemu zarządzania kosztami w organizacji (drugie miejsce za budżetowaniem, a przed ABC, VE i analizą zmienności kosztów)</li> </ul>
Niemcy <sup>a)</sup>	Horváth P., Gleich R., Seidenschwarz W. [1998] <sup>b)</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– w 1997 r. skontaktowano się z 2490 firmami, które zatrudniały więcej niż 1000 pracowników;</li> <li>– otrzymano 268 odpowiedzi (z czego 233 wyraziło chęć wzięcia udziału w badaniu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 41% badanych firm stosuje TC (110 firm);</li> <li>– 26,5% respondentów nie jest zainteresowanych wdrożeniem;</li> <li>– 13,1% przedsiębiorstw (35 firm) podało inne powody braku wdrożenia: 24 firmy (68,6%) stwierdziły, że TC jest obecnie testowany; 2 – że ewentualne zastosowanie zostało przetestowane i stwierdzono brak korzyści z wdrożenia; 6 firm planuje wdrożenie, a 3 zaznaczyły nieznaną tematyki TC;</li> <li>– 19,4% nie skomentowało w ogóle TC;</li> <li>– TC oraz procesowy rachunek kosztów stają się zaakceptowanymi standardami w Niemczech;</li> <li>– rzadka współpraca z dostawcami;</li> <li>– silna orientacja rynkowa, możliwość wpływu na strukturę kosztów oraz poprawa jakości produktu są ważniejsze niż sama redukcja kosztów;</li> <li>– wciąż małe wykorzystanie VE i tabel kosztów;</li> <li>– TC jest wdrażany w branży elektronicznej, w przemyśle motoryzacyjnym, w firmach dostarczających części do samochodów, w przemyśle mechanicznym</li> </ul>
Nowa Zelandia	Guilding Ch., Cravens K.S., Tayles M. [2000]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 217 firm pochodzących z baz danych Deloitte Touche Tohmatsu;</li> <li>– otrzymano 124 odpowiedzi, jednak do celów porównawczych ostatecznie wyłoniono 32 przedsiębiorstwa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– TC zajęł środkowe miejsce w rankingu stosowanych metod strategicznego zarządzania kosztami (3,16 w 7-punktowej skali);</li> <li>– postrzeganie znaczenia zalet TC jest wyższe i wyniosło 3,83 pkt</li> </ul>
	Rattray C.J., Lord B.R., Shanahan Y.P. [2005]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– kwestionariusz wysłano do 80 firm produkcyjnych z listy 763 producentów widniejących z bazy danych Compass;</li> <li>– wyselekcjonowane firmy zatrudniały co najmniej 50 pracowników;</li> <li>– otrzymano 39 odpowiedzi, a po ostatecznej weryfikacji wyodrębniono 31 respondentów z 72 przedsiębiorstw produkcyjnych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 38,81% badanych firm stwierdziło, że stosuje TC (12 firm), poziom wdrożenia wynosił 3,75 w 5-punktowej skali Likerta (1 – nie stosuje wcale);</li> <li>– nie odnotowano statystycznie istotnej zależności między rozmiarem firmy, mierzonym liczbą zatrudnionych, a implementacją TC;</li> <li>– jako główne przyczyny braku zastosowania TC, respondenci wskazali stosowanie przez nich metody „koszty plus” lub systemu standardowego rachunku kosztów, a także niedopasowanie TC do prowadzonej przez nich działalności;</li> <li>– firmy niestosujące TC nie dostrzegają korzyści z zastosowania w przyszłości;</li> </ul>

1	2	3	4
			<ul style="list-style-type: none"> <li>– 8 firm z 12 wskazało, że wdrożyło TC w celu przeprojektowania istniejących produktów;</li> <li>– TC postrzegany jest przede wszystkim jako narzędzie redukcji kosztów, przy jednoczesnej satysfakcji klientów, zachowanej jakości i czasu dostarczenia na rynek;</li> <li>– odnotowano małe zaangażowanie dostawców w proces TC;</li> <li>– 2/3 firm stosujących TC wskazało, że dostosowują koszt docelowy do kosztu dopuszczalnego</li> </ul>
Szwecja	Borgernäs H., Fridh G. [2003]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– całkowita próba badawcza wynosiła 664 firmy produkcyjne o zatrudnieniu co najmniej 50 osób;</li> <li>– w wyniku dalszej selekcji próby badawczej wyodrębniono 250 firm;</li> <li>– otrzymano 91 odpowiedzi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 16,5% badanych firm stosuje TC;</li> <li>– są to zazwyczaj duże organizacje, które działają w wysoce konkurencyjnym otoczeniu, stosując strategię dyferencjacji produktów;</li> <li>– główną przyczyną niestosowania TC był brak wiedzy na temat tej koncepcji;</li> <li>– stosowany jest głównie w przemyśle maszynowym (26,7%) oraz metalowym (20,0%);</li> <li>– główne korzyści to większa świadomość kosztów (36,3%) oraz zorientowanie na rentowność (27,3%)</li> </ul>
	Kwah D.G. [2004]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 41 wyselekcjonowanych firm z różnych branż (w tym z sektora ubezpieczeniowego i bankowego);</li> <li>– wszystkie były eksporterami;</li> <li>– produkty sprzedawane przez te firmy miały się cechować większą wrażliwością na otoczenie rynkowe;</li> <li>– wszystkie notowane były na giełdzie w Sztokholmie;</li> <li>– firmy te były wpisane na listę najlepszych praktyk w Skandynawii</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 16% badanych wdrożyło TC lub podobną koncepcję (6 firm uważa, że ich systemy opierają się na tradycyjnych zasadach TC);</li> <li>– brak zastosowania w przemyśle spożywczym, sektorze bankowym i ubezpieczeniowym;</li> <li>– wykorzystanie TC w przemyśle: mechanicznym i środków transportu, elektronicznym i komunikacyjnym, chemicznym i farmaceutycznym, konstrukcyjnym i inżynierskim, drewno-budowlanym, włókienniczym, stalowym;</li> <li>– powody wdrażania TC to m.in. redukcja kosztów i satysfakcja klienta;</li> <li>– główne przyczyny braku wdrożeń – złożoność systemu TC i duże koszty implementacji</li> </ul>
	Ax Ch., Greve J., Nilsson U. [2008]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– badania przeprowadzono na przełomie listopada i grudnia 2003 r.;</li> <li>– całkowita próba badawcza stanowiła 664 firmy produkcyjne, będące członkami Association of Swedish Engineering Industries;</li> <li>– ostatecznie wysłano kwestionariusze drogą internetową do 250 firm (co stanowiło 37,7% całej populacji próby);</li> <li>– otrzymano 91 odpowiedzi, z czego 30 respondentów było nieświadomych koncepcji TC i nie wiedziało, czy stosują u siebie TC – wykluczono ich z badania;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– celem badania było przede wszystkim ustalenie odsetka firm stosujących TC, a następnie określenie wpływu poziomu konkurencji i niepewności otoczenia na wdrożenie TC;</li> <li>– przetestowano 3 hipotezy badawcze;</li> <li>– z 57 firm, 14 stosowało TC (25%) – głównie z przemysłu telekomunikacyjnego (100%, czyli wszystkie badane firmy z tej branży stosowały TC), maszynowego (33%), elektronicznego (33%) oraz metalowego (12%);</li> <li>– największej firm stosujących TC zatrudniało od 100 do 249 osób (w sumie 5 firm, co dało 29% wszystkich przedsiębiorstw o takim zatrudnieniu);</li> <li>– wśród ogółu badanych firm zatrudniających od 250 do 499 osób, największy był odsetek respondentów stosujących TC (67%);</li> <li>– wśród ogółu respondentów, największej osób wypełniających kwestionariusze zajmowało stanowisko dyrektora finansowego (22,8%), menedżera z działu BiR (19,3%) oraz prezesa firmy (14%);</li> </ul>



Tabela 1, cd.

		<ul style="list-style-type: none"> <li>– ostatecznie 57 kwestionariuszy wzięto do szczegółowej analizy, odrzucając jeszcze 4 niekompletne;</li> <li>– większość badanych firm posiadała zatrudnienie na poziomie 50 osób (wyjątek stanowiło 7 firm)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wysoki poziom konkurencji jest dodatnio skorelowany z adaptacją TC;</li> <li>– badanie nie potwierdziło, że wzrost postrzegania niepewności otoczenia wpływa korzystnie na wdrażanie TC;</li> <li>– badanie wykazało związek między pozytywnym efektem konkurencji na wdrożenie TC a negatywnym działaniem niepewności otoczenia</li> </ul>
Turcja	Kocsoy M., Gurdal K., Karabayir M.E. [2008a] [2008b]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ostateczną próbą badawczą było 451 firm z sektora prywatnego po wstępnej selekcji z listy 500 najlepszych – “Top 500 Turkish Industrial Entities” w 2006 r.;</li> <li>– kwestionariusze rozsyłano głównie e-mailem, do części spółek udano się osobiście, przeprowadzając wywiad bezpośredni – na przełomie 2007 i 2008 r.;</li> <li>– ostatecznie uzyskano zwrot 90 ankiet (20%);</li> <li>– szczegółowe i rozbudowane badanie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– większość ankietowanych (82%) pełniła kierowniczą funkcję w dziale finansowo-księgowym;</li> <li>– 63% firm miało charakter montażowo-produkcyjny i działało na dużą skalę (ponad 250 osób zatrudnionych), pozostała część – procesowo-zorientowana;</li> <li>– w ankiecie podano definicję TC oraz w skrócie wyjaśniono poszczególne jego etapy. 59% badanych odpowiedziało, że wcale nie wdrażało TC i nie zamierza wdrażać w najbliższym czasie, 16% firm wskazało na stosowanie TC w sposób zasugerowany w ankiecie, 1 firma była w trakcie wdrożenia, a 13% ankietowanych twierdziło, że stosuje metodę podobną do TC, ale pod inną nazwą. Około 10% spółek planuje wdrożyć TC w przyszłości;</li> <li>– w badaniu dalej przyjęto, że 27 firm z 90 stosuje TC (30%), z czego 48% respondentów wykorzystuje TC już od ponad 5 lat, 22% zaś od roku – dwóch lat;</li> <li>– 67% z 27 firm stosuje TC do wszystkich produktów;</li> <li>– 70% ustala koszt docelowy dla wszystkich produktów w danej linii produktowej, 22% tylko dla niektórych produktów, 11% zaś – tylko w obszarze najważniejszych części produktu;</li> <li>– najczęściej firm wśród tych, które wskazały na stosowanie TC, pochodziło z przemysłu spożywczego (18,5%), samochodowego (11,1%), tekstylnego (11,1%), zatem głównie z branży wysokich technologii;</li> <li>– ponadto w badaniu dokonano szczegółowych analiz dotyczących: metod wytwarzania, częstotliwości zmian w projekcie, długości cyklu życia produktu, czasu wprowadzenia na rynek, otoczenia rynkowego i konkurencji, przyjętych strategii firm zapewniających przewagę konkurencyjną i ich oceny ważności, czynników uwzględnianych przy analizie rynkowej firmy i przyszłych produktów oraz ich wagi (np. badanie oczekiwań klientów – ceny, czasu, cech czy funkcji produktu, ciągłego udoskonalania projektu), długookresowego planowania produktu i zysku, metod ustalania cen i marży zysku, faz i częstotliwości szacowania</li> </ul>

1	2	3	4
			kosztów, elementów wchodzących w koszt docelowy, stosowania zespołów interdyscyplinarnych, udziału dostawców w łańcuchu tworzenia wartości, sposobów redukcji kosztów, narzędzi zarządzania kosztami, poziomu relacji z dostawcami
	Uyar A. [2010]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 61 firm wybranych losowo (ale brak opisu losowania próby) z różnych gałęzi przemysłu, prowadzących działalność w Istambule;</li> <li>– badanie ankietowe poprzez wywiad bezpośredni;</li> <li>– okres badania: od stycznia do kwietnia 2008 r.;</li> <li>– kwestionariusz zawierał zarówno pytania otwarte, jak i zamknięte oraz wielokrotnego wyboru, a także oparte na 5-stopniowej skali Likerta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– celem badania było analiza praktyki w zakresie rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów w firmach produkcyjnych w Istambule;</li> <li>– najczęściej ankietowanych reprezentowało przemysł tekstylny (42,5%), chemiczny i tworzyw sztucznych (18%);</li> <li>– aż 90,2% ankietowanych posiadało w 100% kapitał turecki;</li> <li>– najczęściej ankiet trafiło do osób zajmujących się controllingiem (45,9%);</li> <li>– większość badanych firm (63,9%) zatrudniała od 50 do 249 osób;</li> <li>– największy odsetek firm (37,7%) prowadził działalność od 10–20 lat;</li> <li>– ankietowani mieli wskazać m.in., jak postrzegają ważność instrumentów rachunkowości zarządczej. TC zajął IV miejsce za budżetowaniem, planowaniem i kontrolą i analizą zależności koszty–produkcja–zysk</li> </ul>
Wielka Brytania	Guiling Ch., Cravens K.S., Tayles M. [2000]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 175 dużych firm (pod względem wysokości obrotu) pochodzących z bazy danych największych brytyjskich przedsiębiorstw;</li> <li>– otrzymano 155 odpowiedzi, jednak do celów porównawczych ostatecznie wyłoniono 35 przedsiębiorstw</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– TC zajął środkowe miejsce w rankingu stosowanych metod strategicznego zarządzania kosztami (2,90 w 7-punktowej skali);</li> <li>– postrzeganie znaczenia zalet TC jest wyższe i wyniosło 3,40 pkt</li> </ul>
	Berry T., Bull M., Holt R., Sweeting B. [2003]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 140 firm małych i średnich przedsiębiorstw, z czego 42 to firmy produkcyjne, a 98 usługowe;</li> <li>– otrzymano 45 odpowiedzi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– 4% przedsiębiorstw wskazało, że stosuje TC;</li> <li>– 4,6% respondentów uważa TC za ważną lub bardzo ważną, nową koncepcję zarządzania kosztami, przy czym aż 86% firm wskazują na nieistotność TC</li> </ul>

<sup>a)</sup> B. Gaiser wymienia najważniejsze różnice między niemieckimi a japońskimi systemami rachunku kosztów [Gaiser 1997]. Między innymi w Niemczech stosuje się kombinację TC z tradycyjnym ABC, dzięki czemu znajduje on zastosowanie w usługach i pozwala na redukcję kosztów pośrednich, związanych podczas fazy rozwoju produktu. Niemiecki system TC skupia się na fazie ustalania celów, podczas gdy japoński TC na fazie realizacji celów i co za tym idzie na redukcji kosztów, co korzystnie wpływa na te firmy, które działają w wysocze niekorzystnym konkurencyjnym otoczeniu. Niemieckie firmy wciąż charakteryzują się słabymi możliwościami dostarczenia na czas informacji kosztowej podczas faz projektowych, gdyż są na etapie wdrażania odpowiednich narzędzi, tj. tabel kosztów. Więcej na temat cech charakterystycznych niemieckiego systemu rachunku kosztów docelowych, omówionych na przykładzie 5 firm, zob. [Lorino 2002].

<sup>b)</sup> Autorzy ci odwołują się także do wcześniejszych badań przeprowadzonych w 1995 r. – zob. T. Tani, P. Horváth, S.V. Wangenheim, *Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement*, „Controlling” (1996) 2, s. 80–89, za: [Horváth i in. 1998].

Źródło: opracowanie własne na podstawie zebranej literatury przedmiotu.

### 3. Zakończenie

Jak wynika z zaprezentowanych danych, zainteresowanie wykorzystaniem rachunku kosztów na świecie stale wzrasta, choć poszczególne systemy różnią się od siebie, co powoduje trudność w prowadzeniu badań w praktyce. Brak jednoznacznej definicji tej koncepcji, czy też zamkniętego katalogu cech, dodatkowo może prowadzić do nieporównywalnych wyników tych badań.

Bardzo interesujące wydają się na tym tle wyniki ostatnich badań, przedstawiające luki w istniejącej wiedzy, oraz badań w obszarze TC przez pryzmat korzyści, wdrożeń i dalszego testowania zaprezentowanych hipotez [Ansari i in. 2007]. Analizy te opierają się na studiach literaturowych, podzielonych na pięć faz rozwoju wiedzy z zakresu TC. Stanowią one cenne źródło do dalszych rozważań nad zastosowaniem rachunku kosztów docelowych w praktyce i teorii. Równie przydatne spostrzeżenia i wnioski do kolejnych badań zawiera inne opracowanie [Burrows i in. 2010], jednak ze względu na cel niniejszego artykułu i ograniczenia edytorskie zrezygnowano w tym miejscu ze szczegółowego ich opisu.

### Literatura

- Aharony J., Elnathan D., Raz Y. [2003], *Project Cost Management in the Israeli High-Tech Industry: State of the Practice and Perceived Needs*, Working Paper no. 33, Free University of Bozen – Bolzano School of Economics and Management Bolzano, Italy, June.
- 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.
- Ansari S., Bell J., Okano H. [2007], *Target Costing: Uncharted Research Territory*, [w:] *Handbook of Management Accounting Research*, red. Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood i M.D. Schield, vol. 2, s. 507–530.
- Ax Ch., Greve J., Nilsson U. [2008], *The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing*, “International Journal Production Economics”, 115, s. 92–103.
- Berry T., Bull M., Holt R., Sweeting B. [2003], *A Report on Financial Management and Cost Management in Small and Medium Size Enterprises on or near Trafford Park*, Manchester, <http://www.business.mmu.ac.uk/centreforenterprise/traffordparksurvey2003.pdf>.
- Borgernäs H., Fridh G. [2003], *The use of target costing in Swedish manufacturing firms*, Working Paper, School of Economics and Commercial Law, UG Göteborg, Autumn.
- Borsic D., Volante C. [1999], *Value Engineering in the Product Development Process: an application in automotive industry*, Save International Conference Proceedings, [http://www.value-eng.org/pdf\\_docs/conference\\_proceedings/1999/9905.PDF](http://www.value-eng.org/pdf_docs/conference_proceedings/1999/9905.PDF).
- Burrows G., Chenhall R.H., Langfield-Smith K. [2010], *Target Costing: First and Second Comings*, May, [http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfhc10/TargetCosting\\_May2010\\_.pdf](http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abfhc10/TargetCosting_May2010_.pdf).
- Chenhall R.H., Langfield-Smith K. [1998], *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*, “Management Accounting Research”, no. 9.
- Chow Ch.W., Duh R.R., Xiao J.Z. [2007], *Management Accounting Practices in the People’s Republic of China*, [w:] *Handbook of Management Accounting Research*, Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields, Elsevier, s. 923–967.

- Cooper R., Slagmulder R. [1999], *Supply Chain Development for the Lean Enterprise. Interorganizational Cost Management*, Productivity Press, Portland, Oregon.
- Dekker H., Smidt P. [2003], *A survey of adoption and use of target costing in Dutch firms*, "International Journal of Production Economics", no. 84, s. 293–305.
- Devigili L., Vignali C., Kopun D. [2008], *Target costing in a developing economy: Croatia's case*, "International Journal of Business and Globalisation", vol. 2, no. 4.
- Gaiser B. [1997], *German cost management systems (Part 2)*, "Journal of Cost Management", 11 (6), Nov/Dec, s. 41–45.
- Gibara S. [1999], *Target Costing at Goodyear*, "International Journal of Strategic Cost Management", vol. 1, no. 4, Spring.
- Guilding Ch., Cravens K.S., Tayles M. [2000], *An international comparison of strategic management accounting practices*, "Management Accounting Research", no. 11, s. 113–135.
- Hakala J., Nikkinen J., Sahlström P. [2005], *The adoption of Target Costing and organizational involvement in the NPD process in Finnish manufacturing companies*, materiały na 7th Manufacturing Accounting Research Conference, Tampere University of Technology w Finlandii, Tampere, 30 maja – 1 czerwca.
- Horváth P., Gleich R., Seidenschwarz W. [1998], *New Tools or management and control in German organizations – report on the Stuttgart Study*, Working Paper zaprezentowane na XXI Kongresie European Accounting Association, Antwerpia, kwiecień 1998, <http://www.bham.ac.uk/EAA/ea98/abstracts/man/horvath.html>.
- Joshi P.L. [2001], *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*, "Journal of International Accounting, Auditing & Taxation", no. 10, s. 85–109.
- Juhmani Omar I.H. [2010], *Adoption and benefits of target costing in Bahraini manufacturing companies*, "Journal of Academy of Business and Economics", vol. 10, issue 1, January.
- Kocsoy M., Gurdal K., Karabayir M.E. [2008a], *An Evaluation Study on the Turkish Manufacturing Enterprises Applying Target Costing*, "The International Journal of Applied Economics and Finance", 2, s. 51–69.
- Kocsoy M., Gurdal K., Karabayir M.E. [2008b], *Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises*, "European Journal of Social Sciences", vol. 7, no. 2, s. 92–105.
- Kulmala H.I. [2003], *Cost Management in Firm Networks*, rozprawa doktorska, Department of Industrial Engineering and Management, Institute of Industrial Management, Tampere University of Technology, Finlandia.
- Kwah D.G. [2004], *Target Costing in Swedish Firms – Fiction, fad or fact? An empirical study of some Swedish firms*, Working Paper, International Management – Maters Thesis Number 2004:24, Göteborg University.
- Lin T.W., Merchant K.A., Yang Y., Yu Z. [2005], *Target costing and incentive compensation*, "Cost Management", vol. 19, issue 2, Mar/Apr, s. 29–42.
- Lin Z.J., Yu Z. [2002], *Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application*, "Management Accounting Research", no. 13, s. 447–467.
- Lorino P. [2002], *Target Costing and "Organizational" Learning in New Product Development*, Working Paper, [http://www.cbm.net/papers\\_2002/LORINO\\_CBM2002\\_DRAFT.pdf](http://www.cbm.net/papers_2002/LORINO_CBM2002_DRAFT.pdf).
- Ratray C.J., Lord B. R., Shanahan Y.P. [2005], *The adoption and implementation of target costing in New Zealand manufacturing firms*, materiały na 7th Manufacturing Accounting Research Conference, Tampere University of Technology w Finlandii, Tampere, 30 maja – 1 czerwca.
- Sharkar M.Z.H., Sobhan Mb. A., Sultana S. [2006], *Management Accounting Development and Practices in Bangladesh*, "BRAC University Journal", vol. III, no. 2, s. 113–124.
- Szycha A. [2008], *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Uyar A. [2010], *Cost Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies*, "Eurasian Journal of Business and Economics", 3 (6), s. 113–125.

- Wu B.C. [2000], *Risk Management Enhances the Effectiveness of Target Costing*, Working Paper, Save International Conference Proceedings, s. 283–289.
- Wijewardena H., De Zoysa A. [1999], *A Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation*, “The International Journal of Accounting”, vol. 34, no. 1, s. 49–70.
- Zaman M. [2004], *Target Costing Implementation in Australian Companies: An Exploratory Study of Current Corporate Practice and Strategic Intent*, Working Paper, Central Queensland University.

## **APPLICATION OF TARGET COSTING IN THE WORLD – A REVIEW AND RESULTS OF SELECTED RESEARCH**

**Summary:** Target Costing (TC) is the concept of strategic cost management which Japanese companies have been pioneers of. TC is being increasingly adopted by a number of leading firms across the world. This article presents the results of research in the area of TC and their methodology. It discusses in particular the use of TC in such countries as Australia, Bahrain, Bangladesh, China, Croatia, Finland, Germany, India, Israel, the Netherlands, New Zealand, Sweden, Turkey and the United Kingdom.