

Alfreda Kamińska

Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w kreowaniu konkurencyjnych wyrobów

Zarządzanie. Teoria i Praktyka nr 1 (9), 81-88

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w kreowaniu konkurencyjnych wyrobów / Application of target costing in creating competitive products

Adres do korespondencji:

dr inż. Alfreda Kamińska

Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

e-mail: wydawnictwo@mac.edu.pl

ABSTRACT

The article presents an account of target costing for a new concept of the costs management enabling companies to offer quality and pricewise products from customers point of view ensuring at the same time expected profitability by the company. Features, individual phases of the implementation of the account of target costing, its strengths and weaknesses and a position of the account of target costing in the system of the company management were described.

KEY WORDS: target costing, product price, price setting**WPROWADZENIE**

Warunkiem osiągnięcia przez współczesne przedsiębiorstwa przewagi konkurencyjnej jest prowadzenie przez nie działań charakteryzujących się efektywnością. Pomocna w tym jest rachunkowość zarządcza, która dostarcza kierownictwu przedsiębiorstw informacji ułatwiających podejmowanie optymalnych decyzji i służy przede wszystkim planowaniu kosztów, ich normowaniu, kontrolowaniu, a także ocenie ekonomicznej opłacalności produkcji dóbr i usług¹. Rachunkowość zarządcza jest zorientowana głównie na efektywną działalność przedsiębiorstwa w przyszłości. Informacje historyczne interesują ją tylko wtedy, kiedy mogą mieć znaczenie przy podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłości. Z tego też względu oprócz dokładności i szczegółowości informacji liczy się szybkość ich uzyskania i istotność w podejmowaniu decyzji. W przeciwieństwie do rachunkowości finansowej, w rachunkowości zarządczej stosuje się różne metody wyceny oraz wprowadza nowe kryteria klasyfikacji kosztów własnych przedsiębiorstwa².

1 Por. A. Kamińska, *Rachunek kosztów docelowych jako nowoczesna koncepcja zarządzania kosztami przedsiębiorstwa i projektowania konkurencyjnych wyrobów*, w: *Strategia Rozwój Inwestycyjno-Stroitelny i Żiliszczno-Kommunalny Kompleksow w Sowremiennych Usłowjach*, Moskiewska Państwowa Akademia Gospodarki Komunalnej i Budownictwa, Moskwa 2009.

2 W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. II PWE, Warszawa 2002, s. 33

W rachunkowości zarządczej wyróżnia się dwa podsystemy:

- strategiczna rachunkowość zarządcza, która jest zorientowana na zarządzanie strategiczne,
- operacyjna (konwencjonalna) rachunkowość zarządcza zorientowana, jak wynika z nazwy, na zarządzanie operacyjne.

Oba w.w. rodzaje rachunkowości zarządczej koncentrują się na źródłach oraz trendach przychodów i kosztów tworząc koncepcje nowoczesnego zarządzania kosztami. Różnice dotyczą celów i obiektów analizy kosztów, źródeł pozyskania informacji do analiz oraz generalnych założeń co do zachowania się kosztów³.

W celu zapewnienia efektywności procesu zarządzania przedsiębiorstwem niezbędne staje się posiadanie informacji na temat nie tylko dotychczasowych oraz dotyczących najbliższej przyszłości przychodów i kosztów firmy, ale również planowanych w dłuższym horyzoncie strategicznym. Zajmuje się tym strategiczna rachunkowość zarządcza wykonując różne symulacje obliczeń, dzięki którym można ustalić wpływ czynników kosztotwórczych na przyszłe długofalowo badane koszty – a tym samym i zyski – przedsiębiorstwa, które chce uzyskać

3 Szerzej w: A. Kamińska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006, s.101.

kosztową lub jakościową przewagę nad innymi przedsiębiorstwami konkurencyjnymi⁴. Strategiczna rachunkowość zarządcza powinna wskazywać przyczyny rynkowego *status quo*, zagrożenia, potencjalne możliwości oraz – poprzez różne finansowe analizy, inne wielkości i charakterystyki – ułatwiać formułowanie, rozwijanie i implementowanie konkurencyjnych strategii⁵.

Wśród nowoczesnych koncepcji zarządzania kosztami należących do strategicznej rachunkowości zarządczej wyróżnia się:

- koncepcja wyzwalania ducha przedsiębiorczości (*harnessing the entrepreneurial spirit*),
- rachunek kosztów docelowych (*target costing* – TC),
- rachunek cyklu życia produktów,
- analiza rentowności klienta,
- ustawiczne doskonalenie (kaizen, kompleksowe zarządzanie jakością, reinżynieria procesów i działań).

Celem artykułu jest przedstawienie koncepcji rachunku kosztów docelowych pozwalającej projektować wyroby konkurencyjne cenowo i jakościowo.

RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH JAKO NOWOCZESNA KONCEPCJA ZARZĄDZANIA KOSZTAMI PRZEDSIĘBIORSTWA

Strategiczna rachunkowość zarządcza, do której należy rachunek kosztów docelowych, wspiera menedżerów swoimi koncepcjami i narzędziami w formułowaniu i realizacji strategii prowadzących do osiągnięcia i utrzymania trwałej przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Pozwala optymalizować koszty w łańcuchu kreowania wartości dla klienta w strategii przywództwa kosztowego oraz osiągać najniższe koszty przy najwyższych oczekiwaniach klientów w strategii przywództwa jakościowego. Bez zastosowania strategicznej rachunkowości zarządczej trudno wyobrazić sobie przedsiębiorstwo osiągające długofalowe sukcesy rynkowe.

Wśród koncepcji nowoczesnego zarządzania kosztami, należących do strategicznej rachunkowości zarządczej, na szczególną uwagę zasługuje koncepcja rachunku kosztów docelowych. Okazuje się, że w fazie projektowania danej produktu determinowanych jest około 90% wszystkich kosztów związanych z tym produktem⁶. Należy wyciągnąć z tego wniosek, że już na etapie projektowania wyro-

bu trzeba odpowiednio optymalizować koszty.

Obecna sytuacja rynkowa i silna konkurencja wymuszają stosowanie rachunku kosztów docelowych przez wiele firm. Większość przedsiębiorstw stosujących tradycyjne podejście do ponoszonych kosztów i ustalania w oparciu o nie ceny sprzedaży, nie jest w stanie utrzymać się na rynku i odnosić sukcesów rynkowych. Wprawdzie rachunek kosztów docelowych stosowany jest głównie przez przemysł samochodowy (w Japonii 100% firm), maszynowy, elektryczny i elektroniczny, jego wykorzystanie w innych branżach rośnie.

W czasach coraz większego znaczenia przedsiębiorstw handlowych (w tym zagranicznych sieci sprzedaży) również polskie przedsiębiorstwa produkcyjne są zmuszone dostosowywać swoje koszty do wymogów rynkowych. Jest to szczególnie konieczne w przypadku oferowania detalicznym sieciom handlowym wyrobów pod marką własną sieci. Często przypadkiem, z którym autorka zetknęła się wielokrotnie, jest określanie przez sieć handlową maksymalnej ceny zakupu, a rolą producenta jest zaoferowanie produktu „mieszczącego” się w wyznaczonych kosztach. Nie jest już wystarczające samo projektowanie wyrobu z wyznaczonym kosztem (*design to cost*), lecz konieczne staje się zastosowanie systemu zarządzania w postaci rachunku kosztów docelowych. Współcześnie koszt produkcji staje się zmienną zależną od ustalonej wcześniej ceny sprzedaży oraz przyjętego poziomu zysku.

Target costing (termin japoński – *genka kikau*), określany w języku polskim jako rachunek kosztów docelowych, jest współcześnie uznawany za koncepcję strategicznego zarządzania kosztami. Rachunek ten jest jedną z technik, którą dopracowały przedsiębiorstwa japońskie (jako pierwsza Toyota Motor Corporation w 1965 roku) dążąc do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej na rynkach zachodnich. Głównym celem jego zastosowania już w fazie planowania i projektowania, jest obniżka kosztów określonego produktu w całym jego cyklu życia⁷. Rachunek kosztów docelowych determinuje koszt, przy którym produkt, o określonych cechach jakościowych i walorach funkcjonalności, powinien być wytwarzany, aby można było osiągnąć satysfakcjonujący wytwórcę poziom zysku przy danej z góry (przez rynek) cenie sprzedaży⁸.

Projektując konstrukcję produktu, jego skład, funkcje, cechy i wygląd oraz metody jego wytwarzania, podejmu-

4 A. Karmańska (red.), op. cit., s.98.

5 A. Karmańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Pojęcia, problemy, zadania*, Difin 2002, s. 209.

6 C. Drury, *Management and Cost Accounting*, Third edition, Chpman&Hall, 1992, s. 809

7 A. Szychta, *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, [w:] *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* Tom 12 (68), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s.66.

8 A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006, s.224.

je się decyzje, o czym wspomiano już wcześniej, o 90% wszystkich ponoszonych później kosztów. Faza projektowania produktów jest więc odpowiednim momentem na zarządzanie kosztami w celu ich optymalizacji.

CECHY KONCEPCJI RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

W literaturze przedmiotu wymienia się następujące cechy rachunku kosztów docelowych wyróżniające go od innych metod zarządzania kosztami: ustalanie kosztów produktu na podstawie ceny rynkowej, zorientowanie na potrzeby klientów, skupienie na fazie projektowania produktu, wykorzystanie zespołów interdyscyplinarnych, rozpatrywanie kosztów w całym cyklu życia produktu oraz zaangażowanie całego łańcucha dostawców w rozwój nowego produktu⁹. Cechą najbardziej charakterystyczną rachunku kosztów docelowych jest odmienne podejście do ustalania kosztów. Wysokość kosztów oblicza się poprzez odjęcie od ceny, którą są w stanie zapłacić potencjalni klienci, zwanej docelową ceną sprzedaży, oczekiwanego poziomu zysku – docelowego zysku.

Trzeba podkreślić, że w rachunku kosztów docelowych, koszty związane z produktem w całym cyklu jego życia, są rozpatrywane z punktu widzenia konsumenta (cena zakupu wyrobu, koszty jego użytkowania, utrzymania, napraw i utylizacji) oraz producenta (koszty rozwoju, produkcji, marketingu, dystrybucji, usług dodatkowych oraz wycofania wyrobu z rynku).

Cechą charakterystyczną procesu *target costing* jest nadrzędna rola nabywcy. Wsłuchiwanie się w sygnały płynące z rynku, opracowywanie wyrobów zgodnie z potrzebami i wymaganiami klientów to klucze do osiągnięcia sukcesów. Tylko takie wyroby mogą liczyć na zainteresowanie odbiorców przyczyniając się do wzrostu sprzedaży i generowania zysków przedsiębiorstwa.

W rachunku kosztów docelowych następuje skupienie na projekcie produktu. Szczegółowa analiza projektu umożliwia szybsze wykrycie błędów i nieprawidłowości w konstrukcji wyrobu oraz wprowadzenie zmian jeszcze przed przystąpieniem do produkcji. Sprzyja to eliminacji niepotrzebnych kosztów, które mogłyby pojawić się w fazie wytwarzania.

Przy projektowaniu nowego wyrobu współpracują ze sobą pracownicy różnych działów przedsiębiorstwa. Projektanci, konstruktorzy, technolodzy, pracownicy działów sprzedaży, marketingu, planowania, rachunkowości, tworzą interdyscyplinarny zespół odpowiedzialny

za realizowany projekt. Dzięki temu, przedsiębiorstwa stosujące rachunek kosztów docelowych, dokonują niewielu zmian koncepcyjnych oraz technicznych po rozpoczęciu produkcji. Istotny jest również fakt, że procesy projektowe prowadzone są jednocześnie, co powoduje skrócenie czasu wprowadzania nowego wyrobu oraz zmniejszenie kosztów.

W rachunku kosztów docelowych konieczne jest stworzenie łańcucha wartości oraz właściwe zarządzanie nim. Poznanie wszystkich ogniw tego łańcucha pomaga w utrzymaniu długotrwałej współpracy pomiędzy dostawcami i odbiorcami. Przedsiębiorstwo stosujące rachunek kosztów docelowych rozprzestrzenia tą koncepcję na inne firmy, gdyż przyjęty przez niego koszt surowca, czy materiału jest jednocześnie maksymalną ceną zakupu od dostawcy. Natomiast wdrożenie koncepcji rachunku kosztów docelowych w przedsiębiorstwie wymaga wsparcia naczelnego kierownictwa.

J. Piotrowska i A. Topolska w oparciu o analizę literatury przedmiotu wyodrębniły następujące cele rachunku kosztów docelowych¹⁰:

- zarządzanie kosztami produktu na etapie projektowania wyrobu oraz określenie struktury kosztów,
- ustalenie docelowego kosztu produktu w fazie generującej koszty oraz wsparcie redukcji kosztów w odniesieniu do produktów nowych jak i modyfikowanych,
- redukcja kosztów wytworzenia produktu przy zapewnieniu odpowiedniego poziomu zysku oraz jakości,
- redukcja kosztów produktu w całym cyklu życia produktu,
- ściślejsza współpraca pomiędzy poszczególnymi wydziałami przedsiębiorstwa w fazie projektowania i rozwoju produktu.

ETAPY WPROWADZANIA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Rachunek kosztów docelowych obejmuje następujące etapy:

1. Ustalenie docelowej ceny sprzedaży produktu.
2. Ustalenie docelowego jednostkowego zysku.
3. Ustalenie jednostkowego docelowego kosztu.
4. Weryfikacja możliwości nieprzekroczenia kosztu docelowego.

⁹ S. L. Ansari, J.E. Bell, *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, McGraw Hill, New York 1997, s. 10 i n. za: S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, OE, Kraków 2004, s. 62.

¹⁰ J. Piotrowska, A. Topolska, *Target costing w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Journal of Capital Market and Behavioral Finance*, Vol. 1(1) 2014, s. 69.

5. Poszukiwanie możliwości redukcji kosztów do poziomu kosztu docelowego.

Określenie docelowej ceny sprzedaży następuje poprzez rozpoznanie potrzeb potencjalnych klientów, poznania ich opinii dotyczących funkcji wyrobu, możliwej do zapłacenia za nich ceny oraz uwzględnienia planowanego przez przedsiębiorstwo udziału w rynku i poziomu cen konkurencyjnych produktów. Przy ustalaniu docelowych cen sprzedaży na produkty mające już swoje substytuty na rynku korzysta się z metody bazującej na funkcjach produktu, która polega na pomniejszaniu lub powiększaniu ceny podobnego produktu istniejącego już na rynku o wartość funkcji dodawanych lub odejmowanych od niego. W miejsce funkcji można uwzględniać cechy produkty odróżniające go od produktów konkurencji (np. moc silnika, szybkość, wagę czy wielkość). Na tym etapie bardzo ważna jest więc praca i fachowość pracowników działu marketingu oraz współpraca z agencjami badań rynku.

Najczęściej stosowane w praktyce rodzaje badań cenowych przedstawia Tabela nr 1. W ustaleniu optymalnej ceny bardzo pomocna jest metoda van Westendorpa, w której badani pytani są o cenę „niską”, „wysoką”, „za wysoką ale akceptowalną”, „za niską ale nie budzącą podejrzeń”. Cena optymalna występuje w punkcie przecięcia krzywych cena „za niską” i „za wysoką” (tyle samo osób postrzega cenę jako „za niską” i „za wysoką”). Najlepsze możliwości ustalania docelowych cen produktów dają testy typu *Conjoint* symulujące prawdziwe sytuacje zakupowe¹¹. W testach tych nie pytamy bezpośrednio o cenę, ale o preferencje wobec różnych wariantów zakupowych, wśród których nie ma wariantu najlepszego i najgorszego. Test ten pozwala również na wycenę z punktu widzenia klienta poszczególnych elementów oferty, np. skrócenie terminu dostawy, wartości danej marki.

Ustalenie docelowej ceny sprzedaży jest kluczowym zadaniem od którego zależą wyniki realizacji całej koncepcji *TC*.

Docelowy zysk, określany w drugim etapie, powinien być ustalony na takim poziomie, który zapewni rentowność produktu w całym jego cyklu życia. Sposób wyznaczania docelowego zysku, podobnie jak i docelowej ceny, zależy od tego czy¹²:

- produkt wprowadzany na rynek stanowi zupełnie nowy element w strukturze asortymentowej przedsiębiorstwa,
- produkt wprowadzany na rynek jest jedynie modyfikacją lub udoskonaleniem produktu, który już istnieje w strukturze asortymentowej przedsiębiorstwa.

W pierwszym przypadku, wprowadzenie nowego produktu wiąże się często z koniecznością poniesienia wysokich nakładów inwestycyjnych, a także wysokich wydatków na badania i rozwój oraz kampanię promocyjną. W związku z tym docelowy zysk powinien zostać określony w takiej wysokości, aby inwestorzy mogli uzyskać oczekiwaną stopę zwrotu z zaangażowanego w to przedsięwzięcie kapitału w całym cyklu życia produktu. W celu ustalenia docelowego jednostkowego zysku wykorzystuje się WACC (docelową stopę zwrotu z inwestycji) lub ROA (docelowy zwrot z aktywów).

W drugim przypadku, wprowadzając modyfikowany lub udoskonalony produkt, przedsiębiorstwo zazwyczaj ponosi mniejsze nakłady niż w przypadku pierwszym. Docelowy zysk jednostkowy jest ustalany w oparciu o dotychczasowe doświadczenia i opiera się na wskaźniku docelowej marży brutto. Jeśli jednak zostały poniesione nakłady inwestycyjne (np. usprawnienie linii produkcyjnej), należy również uwzględnić ich zwrot.

Tabela 1: Charakterystyka podstawowych testów cenowych

VAN WESTERDORP	TRADE OFF	PLACEMENT	WIRTUALNE ZAKUPY	SYMULOWANE ZAKUPY	KOMPUTEROWY CONJOINT
Respondenci w prostej skali określają swoją opinię dot. ceny, wskazując, jaki poziom cenowy uznają za zbyt wysoki/ zbyt niski	Wskazywanie na serii kart z ofertą różnych producentów produktów, które kupiliby, gdyby mieli do dyspozycji taką ofertę, jak na karcie	Produkt jest testowany w domu, a po okresie testowania respondentowi proponuje się rzeczywisty zakup	Respondenci dokonują zakupów w wirtualnie stworzonym przez komputer sklepie	Respondenci dokonują zakupów w rzeczywistości, w prawdziwym sklepie	Wskazywanie na serii kart (monitor) z ofertą różnych producentów produktów, które kupiliby, gdyby mieli do dyspozycji daną ofertę
MOŻLIWOŚĆ PRZEWIDYWANIA SKUTKÓW ZMIANY CEN (SYMULACJA WYBORÓW KONSUMENTÓW):					
Minimalna	Znaczna	Ograniczona	Znaczna	Znaczna	Bardzo duża
UWZGLĘDNIANIE POZACENOWYCH ELEMENTÓW OFERTY:					
Ograniczone	Ograniczone	Ograniczone	Tak	Ograniczone	Tak

Źródło: R. Baszun, *Trafić z ceną*, „Marketing w Praktyce” Nr 1(95), Wyd. INFOR, Warszawa 2006, s. 19.

¹¹ A. Kamińska, *Cena jako narzędzie marketingowe*, [w:], L. Białoń (red.), *Marketing. Problemy podstawowe*, Wydawnictwo WSM w Warszawie, 2011, s. 138.

¹² P. Prewysz – Kwinto, *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 2/2002, Wyd. INFOR, Warszawa 2002, s.33.

W trzecim etapie wyliczany jest docelowy koszt jednostkowy, który stanowi różnicę pomiędzy docelową ceną sprzedaży produktu, a docelowym zyskiem jednostkowym. Docelowy koszt jednostkowy stanowi granicę kosztu, która nie powinna być przekroczona. Mobilizuje on wszystkich członków zespołu do szukania sposobów pozwalających na osiągnięcie kosztu docelowego.

Należy również wyliczyć koszt bieżący projektowanego wyrobu, czyli koszt wytworzenia produktu bez dokonywania żadnych zmian w projekcie oraz w procesie produkcyjnym. Zazwyczaj koszt bieżący jest wyższy od kosztu docelowego. Koszt bieżący jest nazywany także kosztem dryfującym, gdyż wielokrotnie zmienia się w trakcie projektowania wyrobu.

Oprócz ustalenia wysokości jednostkowego kosztu docelowego, ważne jest określenie jego struktury według przyjętej klasyfikacji (np. koszty bezpośrednie i pośrednie, zmienne i stałe, czy koszty działań). W etapie czwartym należy również zweryfikować możliwości osiągnięcia kosztu docelowego poprzez redukcję poszczególnych pozycji kosztu dryfującego.

Przy zastosowaniu odpowiednich narzędzi i działań, przedsiębiorstwo może obniżyć koszty bieżące o część osiągalną. Redukcja kosztów może być wynikiem dokonanych zmian w projekcie produktu (zmiana surowców, opakowań, rezygnacja z pewnych nieistotnych z punktu widzenia klienta cech produktu) oraz działań w innych obszarach istotnych dla redukcji kosztów, np. zmiana technologii, usprawnienie procesu produkcyjnego, eliminowanie braków, zastosowanie nowych rozwiązań organizacyjnych. Na tym etapie wykorzystuje się inżynierię wartości (*value engineering*), która pozwala zidentyfikować składniki istotne dla redukcji kosztów oraz pomaga w szukaniu „bezpiecznych”, tzn. nie powodujących obniżenia funkcjonalności produktu, pomysłów na redukcję kosztów. W usprawnieniu projektowania pomagają specjalistyczne programy komputerowe typu CAD pozwalające szybko sprawdzić np. wpływ zmiany komponentu na parametry wyrobu, a także tabele kosztów. Często wykorzystywany jest także program CAM, który pozwala określić wpływ zmian dokonywanych w projekcie na poziom kosztu produkcji wyrobu. Kolejne etapy obniżki kosztów przybliżają koszty dopuszczalne do kosztu docelowego. Koszt dryfujący jest tak długo obniżany, aż będzie równy lub bardzo zbliżony do kosztu docelowego.

Najtrudniejszym i najdłuższym etapem rachunku kosztów docelowych jest tworzenie kosztu docelowego dostaw. Pożądane jest, aby kooperanci również stosowali rachunek kosztów docelowych. To pozwoli na ich więk-

szą elastyczność w zakresie polityki cenowej dostarczanych surowców, opakowań, dystrybucji, itp. Efektem wymiany informacji, wzajemnego wsparcia i negocjacji pomiędzy przedsiębiorstwami, jest obniżka kosztów oraz skrócenie czasu wprowadzania nowych wyrobów.

Należy podkreślić, że osiągnięcie kosztu docelowego i oddanie projektu do produkcji nie kończy prac nad wyrobem. Rachunek kosztów docelowych musi być wspomagany m.in. dalszym podejmowaniem usprawnień.

MIEJSCE RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH W SYSTEMIE INFORMACJI ZARZĄDCZEJ PRZEDSIĘBIORSTWA

Głównymi celami zastosowania rachunku kosztów docelowych jest optymalizacja kosztów produktu polegająca na obniżaniu kosztu całkowitego przy zachowaniu wysokiej jakości produktu oraz strategiczne planowanie zysku.

Rachunek kosztów docelowych znajduje zastosowanie w czterech obszarach, tzn. może służyć do¹³:

1. Zarządzania kosztami we wczesnych fazach projektowania produktu i jego rozwoju.
2. Obniżki kosztów i racjonalizacji dotychczas wytwarzanych wyrobów.
3. Planowania procesu produkcji zorientowanego na koszty.
4. Poprawy w przedsiębiorstwie efektywności działań o charakterze pośrednim.

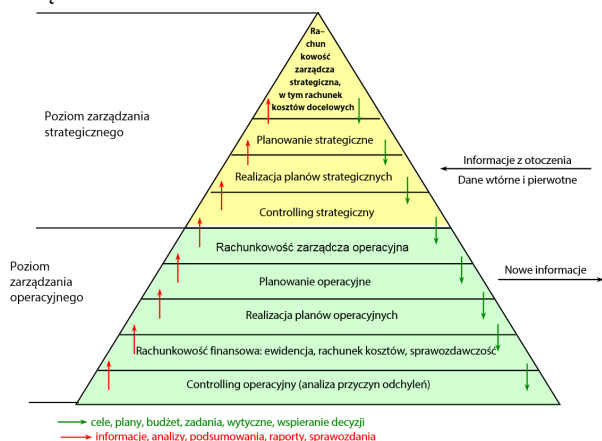
Rachunek kosztów docelowych umożliwia zarządzanie kosztami w wymiarze strategicznym. Miejsce rachunku kosztów docelowych w systemie informacji zarządczej przedsiębiorstwa przedstawia Rysunek 1. Rachunek kosztów docelowych należy do grupy systemów otwartych, ponieważ szczegółowo analizuje i uwzględnia wszystkie informacje płynące z otoczenia firmy. Dodatkowo umożliwia korektę ewentualnych błędów i nieprawidłowości w projekcie produktu, jeszcze zanim zostanie wyprodukowany. Jest więc przeciwieństwem tradycyjnych rachunków kosztów, zwanych często systemem zamkniętym. W rachunkach tych ignoruje się wszelkie relacje zachodzące między przedsiębiorstwem, a otoczeniem, a zmiany lub korekty projektu wprowadza się dopiero po otrzymaniu rezultatów jego realizacji¹⁴.

Rachunek kosztów docelowych wspomaga kadrę kierowniczą w podejmowaniu właściwych decyzji strategicznych.

13 A. Szycha, *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, op. cit., s. 72.

14 P. Prewysz – Kwinto, *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” Nr 1/2002, Wyd. NFOR, Warszawa 2002, s.42.

Rysunek 1: Rachunkowość i rachunek kosztów docelowych w systemie informacji zarządczej przedsiębiorstwa na tle poziomów zarządzania



Źródło: Opracowanie własne

WARUNKI WDROŻENIA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Skuteczne wdrożenie rachunku kosztów docelowych wymaga odpowiedniego przygotowania przedsiębiorstwa oraz spełnienia szeregu warunków, które można podzielić na cztery podstawowe grupy¹⁵:

I WARUNKI TECHNICZNE

- wprowadzenie odpowiednich systemów kalkulacyjnych w celu ustalenia ceny, kosztu docelowego oraz jego poszczególnych składników,
- możliwości przeprowadzania badań marketingowych, profesjonalnego określenia docelowej ceny rynkowej, wymaganych cech produktu,
- posiadanie odpowiednich systemów informacyjnych (bazy danych o klientach, konkurentach, dostawcach, baza CAD/CAM, tabele kosztów itp.),
- posiadanie partnerskich relacji z dostawcami (marketing partnerski),
- odpowiednia struktura organizacyjna umożliwiająca powołanie interdyscyplinarnych zespołów składających się z pracowników różnych działów i pracujących jednocześnie, a nie sekwencyjnie,
- wymagane wsparcie naczelnego kierownictwa.

II WARUNKI BEHAVIORALNE POLEGAJĄCE NA POTRZEBIE WYPRAWOWANIA ODPOWIEDNICH ZACHOWAŃ

- dokładne wyjaśnienie pracownikom istoty, przyczyn i znaczenia wprowadzania rachunku kosztów docelowych,

- szkolenie pracowników oraz stworzenie odpowiednich systemów motywacyjnych zachęcających do angażowania się w pracę i wykazywania kreatywnością (marketing wewnętrzny),
- wczesne zaangażowanie poszczególnych działów funkcjonalnych w projektowanie produktu pomimo częstego oporu pracowników przeświadczonych o nieefektywnych działaniach, gdyż „i tak produkt będzie jeszcze zmieniony”,
- pełnienie przez specjalistów z rachunkowości funkcji doradczej,
- zrozumienie przez inżynierów ponoszenia odpowiedzialności za koszty produktu, a nie tylko kwestie techniczne,
- pełen profesjonalizm pracowników działu marketingu, w tym co najmniej podstawowa znajomość zagadnień rachunkowości zarządczej.

III ODPOWIEDNIA KULTURA ORGANIZACYJNA PRZEDSIĘBIORSTWA WSPOMAGAJĄCA WPROWADZENIE RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH, KTÓRĄ CECHUJĄ:

- orientacja na klienta,
- praca zespołowa, dobra współpraca pomiędzy poszczególnymi działami,
- dobra komunikacja, wymiana informacji,
- partnerstwo z kooperantami.

IV WYMOGI POLITYCZNE WYNIKAJĄCE Z OPORU PRACOWNIKÓW TRACĄCYCH DOTYCHCZASOWE ŹRÓDŁA SWOJEJ WŁADZY

W celu zniwelizowania tego oporu należy:

- dokładnie określić jego przyczyny,
- ustalić postrzegane przez pracowników zagrożenia związane z wprowadzaniem rachunku kosztów docelowych,
- pozyskać zaangażowanie najbardziej wpływowych pracowników,
- unikać krytykowania dotychczasowych zasad funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Istotne jest również określenie zakresu wdrożenia rachunku kosztów docelowych, który może być wprowadzony w wybranej strategicznej jednostce biznesu, w całym przedsiębiorstwie, w określonym programie bądź, co jest najbardziej skomplikowane i efektywne, w całym łańcuchu wartości. Doświadczenia firm japońskich, amerykańskich, francuskich, niemieckich i innych wskazują, że zastosowanie koncepcji rachunku kosztów docelowych jest możliwe w odmiennych warunkach kulturowych. Konieczne jest jednak dostosowanie modelu japońskiego do warunków i potrzeb danego przedsiębiorstwa.

¹⁵ Opracowano w oparciu o: S. L. Ansari, J.E. Bell, *op. cit.*, s.159 i n. (za S. Sojak, H. Józwiak, *op. cit.*, s. 198-199).

Rachunek kosztów docelowych sprawdza się szczególnie w branżach cechujących się dużą zmiennością gustów klientów, wymagających innowacyjności oraz krótkiego czasu wprowadzania nowego produktu na rynek.

SŁABE I MOCNE STRONY RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Rachunek kosztów docelowych, podobnie jak i pozostałe koncepcje zarządzania kosztami, posiada szereg zalet, ale także wad ograniczających jego zastosowanie.

Najważniejsze mocne strony rachunku kosztów docelowych:

- umożliwia wczesne zarządzanie przyszłymi kosztami, kiedy nie poniesiono jeszcze znaczących nakładów,
- umożliwia osiągnięcie przewagi konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo,
- umożliwia i wymusza współpracę różnych działów w przedsiębiorstwie (interdyscyplinarne zespoły), integruje różne obszary działania,
- dyscyplinuje przepływ informacji w przedsiębiorstwie,
- sprzyja poszukiwaniu przez projektantów i technologów najbardziej nowoczesnych rozwiązań zapewniających wysoką jakość produktu przy możliwie najniższych kosztach,
- zapewnia szybsze wprowadzanie na rynek nowych wyrobów oraz sprawniejsze modyfikowanie dotychczasowych,
- umożliwia wprowadzenie na rynek wyrobów, które po rozpoczęciu produkcji nie muszą być poddawane dużym zmianom,
- mobilizuje do poszukiwania najlepszych, ale nie najdroższych dostawców i kooperantów,
- wymusza prowadzenie działań zorientowanych na klienta.

Podstawowe wady rachunku kosztów docelowych:

- potrzeba trafnego zaplanowania, a następnie realizacji zakładanej wielkości sprzedaży,
- potrzeba właściwego wyznaczenia docelowej ceny rynkowej wyrobu,
- konieczność spełnienia przez przedsiębiorstwo szeregu wymienionych wcześniej warunków w celu skutecznego zastosowania koncepcji.
- czasochłonność implementacji rachunku kosztów docelowych.

Przedstawione mocne strony rachunku kosztów docelowych przeważają nad słabymi i szczególnie w czasach dużego nacisku na obniżanie cen, czynią go przydatną i sku-

teczną metodą kreowania konkurencyjnych wyrobów. Jest sprawą oczywistą, że wdrażając *TC* należy eliminować słabe strony, zaś mocne wzmacniać i wykorzystywać. Warunkiem skutecznego zastosowania rachunku kosztów docelowych do projektowania wyrobów jest przeprowadzanie szeregu badań marketingowych, szczególnie do ustalenia optymalnej ceny, wielkości planowanej sprzedaży oraz wymogów jakościowych i użytkowych wobec produktu.

Konieczne jest sprawdzenie poprzez badania marketingowe potrzeb rynku i możliwości ich zaspokojenia oraz zdobycie informacji jakie korekty należałoby wprowadzić do projektowanych wyrobów, usług, technologii czy systemów zarządzania¹⁶.

ZAKOŃCZENIE

Rachunek kosztów docelowych umożliwia przedsiębiorstwu osiągnięcie przewagi konkurencyjnej i sukcesu w zmiennym otoczeniu poprzez oferowanie produktu o pożądanych przez konsumentów cechach i po akceptowanej cenie, przy jednoczesnym zapewnieniu oczekiwanego przez firmę poziomu rentowności i udziału w rynku¹⁷. Współcześnie jest on uznawany za całościową metodę zarządzania kosztami przedsiębiorstwa.

Rachunek kosztów docelowych zmienia kluczowe pytanie w procesie projektowania wyrobu z pytania: „Jaki jest koszt naszego produktu?” na pytanie: „Jaki może być koszt naszego produktu?”. To pozwala na tworzenie funkcjonalnych, konkurencyjnych produktów o najwyższej jakości w optymalnych cenach. Taka koncepcja jest zbieżna ze strategią „błękitnego oceanu”, której podstawą jest tworzenie innowacji wartości dla nabywcy oznaczającej połączenie innowacji z użytecznością, ceną i kosztami. W strategii błękitnego oceanu dąży się do wyjątkowości oferty i jednocześnie niskich kosztów¹⁸, w czym może być pomocny rachunek kosztów docelowych.

Rachunek kosztów docelowych może być szczególnie przydatny w bieżącej sytuacji rynkowej, gdy aż 90% przedsiębiorców w Polsce odczuwa presję cenową ze strony konkurentów i klientów¹⁹. Pożądane jest również stosowanie rachunku kosztów docelowych przy projektowaniu wyrobów charakteryzujących się krótkim cyklem życia wymuszającym szybki zwrot poniesionych nakładów.

¹⁶ L. Białoń, *Zarządzanie działalnością innowacyjną*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2010, s. 51.

¹⁷ S. Sojak, H. Józwiak, op.cit., s. 59.

¹⁸ W. Chan Kim, R. Mauborgne, *Strategia błękitnego oceanu. Jak stworzyć wolną przestrzeń rynkową i sprawić, by konkurencja stała się nieistotna*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2005, s. 36.

¹⁹ Badanie Global Pricing Study realizowane przez firmę Simon-Kucher & Partners w ponad 20 krajach i 24 branżach – za: M. Zimiński, W. Gorzeń, *Ceny pod presją, Raport specjalny „Harvard Business Review Polska”*, „Lepsze ceny w ciężkich czasach”, 2013.

Zastosowanie rachunku kosztów docelowych może inspirować przedsiębiorstwa do wprowadzania innowacyjnych rozwiązań technologicznych, organizacyjnych,

marketingowych, których celem jest osiągnięcie zakładanych kosztów, określonego poziomu jakości i zysku.

LITERATURA

1. Baszun R., *Trafić z ceną*, „Marketing w Praktyce” Nr 1(95), Wyd. INFOR, Warszawa 2006.
2. Białoń L., *Zarządzanie działalnością innowacyjną*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2010.
3. Chan Kim W., Mauborgne R., *Strategia błękitnego oceanu. Jak stworzyć wolną przestrzeń rynkową i sprawić, by konkurencja stała się nieistotna*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2005.
4. Drury C., *Management and Cost Accounting*, Third edition, Chpman&Hall, 1992.
5. Gabrusewicz W., A. Kamela – Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. II PWE, Warszawa 2002.
6. Gopalakrishnan B., Kokatnur A., Gupta D.P., *Design and development of a target-costing system for turning operation*, „Journal of Manufacturing Technology Management” Vol. 18 No.2, 2007.
7. Kamińska A., *Rachunek kosztów docelowych jako nowoczesna koncepcja zarządzania kosztami przedsiębiorstwa i projektowania konkurencyjnych wyrobów*, w: *Strategia Rozwija Inwestycyjno-Stroitelno i Żiliszczno-Kommunalnogo Kompleksow w Sowremiennych Usłowjach*, Moskiewska Państwowa Akademia Gospodarki Komunalnej i Budownictwa, Moskwa 2009.
8. Kamińska A., *Cena jako narzędzie marketingowe*, w: L. Białoń (red.), *Marketing. Problemy podstawowe*, Wydawnictwo WSM w Warszawie, 2011.
9. Karmańska A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Pojęcia, problemy, zadania.*, Difin, Warszawa 2002.
10. Karmańska A.(red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2006.
11. Nowak E., *Strategiczne zarządzanie kosztami*, OE, Kraków 2006.
12. Piotrowska J., Topolska A., *Target costing w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Journal of Capital Market and Behavioral Finance, Vol. 1(1) 2014.
13. Prewysz – Kwinto P., *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” nr 2/2002, Warszawa 2002.
14. Prewysz – Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” Nr 1/2002, Warszawa 2002.
15. Rutkowski I.P., *Rozwój nowego produktu. Metody i uwarunkowania.*, PWE, Warszawa 2007.
16. Ruskin – Brown I., *Skuteczna polityka cenowa*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2009.
17. Sojak S., Jóźwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, OE, Kraków 2004.
18. Sobolewska S., *Rachunkowość zarządcza i elementy rachunku kosztów. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo WSM w Warszawie, Warszawa, (w druku).
19. Szychta A., *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, [w:] *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości Tom 12 (68)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
20. Zimiński M., Gorzeń W., *Ceny pod presją*, Raport specjalny „Harvard Business Review Polska” „Lepsze ceny w ciężkich czasach”, 2013.