

Marek Gałązka

Rachunek kosztów docelowych jako narzędzie współczesnej rachunkowości zarządczej

Roczniki Ekonomiczne Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy 1, 211-231

2008

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.

MAREK GAŁĄZKA

RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH JAKO NARZĘDZIE WSPÓŁCZESNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie istoty rachunku kosztów docelowych i roli, jaką odgrywa w procesie zarządzania kosztami. Artykuł ma na celu zaprezentowanie charakterystycznych cech systemu *target costing*, które pozwalają zaliczyć go do narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej. Artykuł dokonuje również przeglądu definicji prezentowanych w literaturze przedmiotu. Niniejsze opracowanie prezentuje podstawowe etapy rachunku kosztów docelowych z podziałem na fazę koncepcji i realizacji. Charakteryzuje sposoby i techniki ustalania ceny docelowej, zysku docelowego oraz kosztu docelowego. Artykuł wskazuje również główne narzędzia wspomagające rachunek kosztów docelowych w realizacji jego podstawowego celu, jakim jest pożądana obniżka kosztów rozpatrywanych w całym cyklu życia produktu.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów docelowych, target costing, strategiczna rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów, zarządzanie kosztami, cena docelowa, zysk docelowy, koszt docelowy

1. WSTĘP

Współczesne warunki funkcjonowania przedsiębiorstw charakteryzują się dużą zmiennością. Przedsiębiorstwa działają w turbulencyjnym otoczeniu. Podejmowanie decyzji natrafia na szereg trudności, których przezwyciężenie wymaga rzetelnych informacji. Dlatego rachunkowość zarządcza nabrała w obecnych czasach szczególnego znaczenia jako system niezbędnych informacji w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Rachunkowość zarządcza definiowana jest w literaturze przedmiotu jako „system gromadzenia, przetwarzania, analizy i prezentacji informacji finansowych i niefinansowych wspomagających podejmowanie decyzji przez managerów”¹. Jej podstawowym celem jest syste-

¹ W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001, s. 23.

matyczne dostarczanie informacji niezbędnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Silne zmiany, które wystąpiły w ostatnich dwóch dekadach XX wieku sprawiły, że funkcje i rola rachunkowości zarządczej uległy znacznym modyfikacjom. Krytyce poddano tradycyjne metody rachunkowości zarządczej (m.in. rachunek kosztów zmiennych, analiza BEP), przede wszystkim ze względu na ich krótkookresowy charakter. Pod koniec lat 80-tych brytyjski instytut CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) przedstawił podstawowe ograniczenia tradycyjnej rachunkowości zarządczej, zarzucając jej przede wszystkim brak strategicznej perspektywy na pomiar wyników². Coraz częściej zaczęto dostrzegać, że tradycyjna rachunkowość zarządcza nie odpowiada rosnącym potrzebom informacyjnym współczesnych przedsiębiorstw. Wzrosło wyraźnie zapotrzebowanie na nowe instrumenty wspomagające strategię przedsiębiorstwa³. Nurt określany mianem strategiczna rachunkowość zarządcza odszedł od tradycyjnego operacyjnego zarządzania kosztów na rzecz podejścia strategicznego⁴. Krytyczna ocena tradycyjnej rachunkowości zarządczej sprawiła, że przedsiębiorstwa coraz częściej sięgały po nowe instrumenty zarządzania kosztami. Rosnącą popularnością cieszył się rachunek kosztów docelowych, który został zaliczony w tym okresie do instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej, natomiast sama koncepcja tego instrumentu pojawiła się nieco wcześniej.

2. GENEZA I DEFINICJE RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

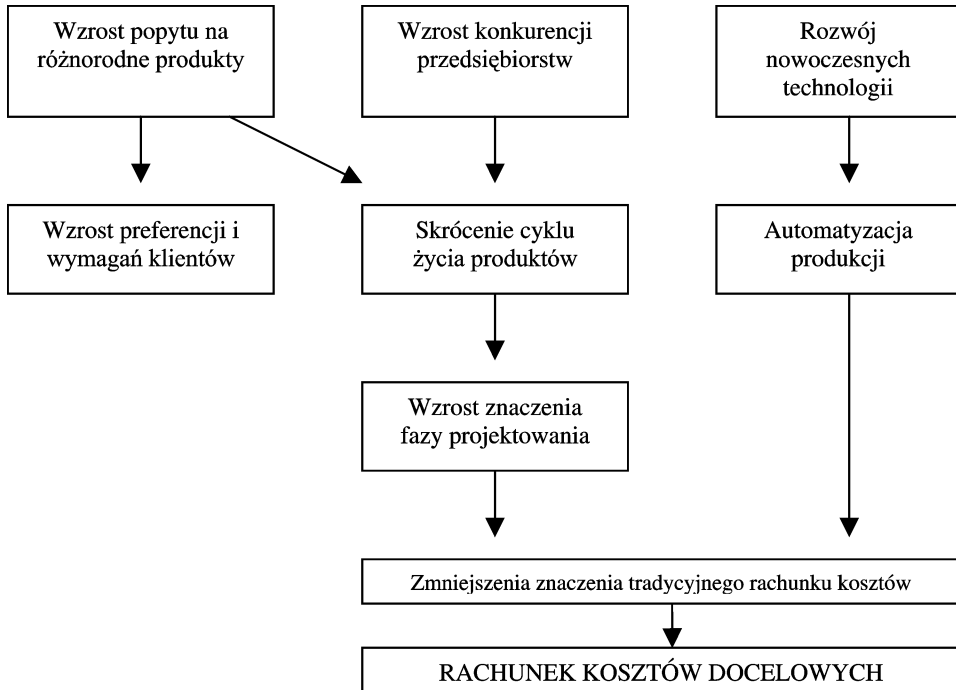
Rachunek kosztów docelowych narodził w latach 60-tych w Japonii i jest tam określany mianem *genka kikaku* (w opracowaniach anglojęzycznych – *target costing* lub *target cost management*)⁵. Po raz pierwszy został zastosowany w 1965 roku przez koncern Toyota. W latach 70-tych nowa odmiana rachunku kosztów była wdrażana w kolejnych japońskich przedsiębiorstwach. Stopniowo rozszerzano znaczenie koncepcji rachunku kosztów, a w latach 80-tych nadano jej wymiar strategiczny. Ostatnie dziesięciolecie XX wieku to silny rozwój wdrażania systemu rachunku kosztów docelowych. Obecnie *target costing* stosowany jest z powodzeniem w większości japońskich przedsiębiorstw,

² B. Nita, *Strategiczna rachunkowość zarządcza – ujęcie modelowe* [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005, nr 1080, s. 275.

³ E. Nowak, *Istota strategicznej rachunkowości zarządczej* [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005, nr 1080, s. 290.

⁴ Termin strategiczna rachunkowość zarządcza został po raz pierwszy zaproponowany przez Simmondsa w 1981 roku w artykule „*Strategic Management Accounting*”.

⁵ M. Masztalerz, *W poszukiwaniu definicji rachunku kosztów docelowych*, „Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia”, W. Gabrusewicz (red.), Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, nr 82, Poznań 2006, s. 129–130.



Rys. 1. Przyczyny rozwoju rachunku kosztów docelowych

Źródło: Opracowanie na podstawie: A. Szychta, *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2003/12(68), s. 67.

głównie przemysłu samochodowego, elektronicznego i maszynowego⁶. Rysunek 1 przedstawia główne przyczyny powstania i rozwoju rachunku kosztów docelowych w przedsiębiorstwach japońskich. W obliczu gwałtownych zmian w otoczeniu wywołanych postępującą globalizacją, również firmy amerykańskie i europejskie zainteresowały się koncepcją *target costing*. Firma Chrysler po wdrożeniu rachunku kosztów docelowych wprowadziła na rynek samochód Neon, który spełniając doskonale oczekiwania klientów został uznany mianem samochodu 1994 roku⁷.

Koncepcja rachunku kosztów docelowych pojawiła się w literaturze pod koniec lat 80-tych⁸. Rachunek kosztów docelowych jest niezwykle obszernym znaczeniowo pojęciem, dlatego w literaturze istnieje wiele definicji, podkreślających różne aspekty tego instrumentu. Tabela 1 przedstawia szereg definicji rachunku kosztów docelowych, które pojawiły się w obcojęzycznej literaturze.

⁶ P. Prewysz-Kwinto, *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2002/1, s. 40.

⁷ S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 80.

⁸ M. Masztalerz, *W poszukiwaniu definicji...*, op.cit., s. 129.

Tabela 1. Przegląd wybranych definicji rachunku kosztów docelowych

Autor	Definicja
R. Cooper, R. Slagmulder	<ul style="list-style-type: none"> • Ustrukturalizowane podejście do określenia kosztu w całym cyklu życia produktu, po którym wyrób o określonej jakości i funkcjonalności musi być wyprodukowany, aby wygenerować żądany poziom rentowności w całym cyklu życia.
M. Sakurai	<ul style="list-style-type: none"> • Narzędzie zarządzania kosztami używane w celu zredukowania kosztów produkcji w całym cyklu życia produktu, w którym zaangażowane są wszystkie działy firmy
P. Horvath	<ul style="list-style-type: none"> • Kompleksowy zestaw narzędzi planowania, zarządzania i kontroli kosztów, które są stosowane w fazie projektowania wyrobu i produkcji, których celem jest kształtowanie struktury kosztów wynikającej z wymagań rynku
T. Yoshikawa	<ul style="list-style-type: none"> • Proces służący ustalaniu i osiągnięciu poziomu kosztów, który zapewni przedsiębiorstwu określony poziom rentowności
S. L. Ansari, J. E. Bell	<ul style="list-style-type: none"> • Interdyscyplinarny system planowania zysku oraz zarządzania kosztami, który jest uwarunkowany ceną oraz skupiony na fazie projektowania produktu
Y. Monden, K. Hamada	<ul style="list-style-type: none"> • System redukcji kosztów stosowany w fazie projektowania nowych produktów lub w trakcie przeprojektowywania istniejących wyrobów

Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Masztalerz, *W poszukiwaniu definicji rachunku kosztów docelowych*, „Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia”, W. Gabrusewicz (red.), Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006/82, s. 129–133.

Z przytoczonych definicji wynika, że rachunek kosztów docelowych to system zarządzania kosztami, którego celem jest osiągnięcie zamierzonego zysku w całym cyklu życia produktu. Cechami charakterystycznymi *target costing* wynikającymi z zaprezentowanych definicji są orientacja na klienta, decydujące znaczenie fazy projektowania produktu, interdyscyplinarny charakter, orientacja na przyszłość, analiza kosztów w całym cyklu życia produktu.

Przedsiębiorstwa, które chcą osiągnąć sukces w konkurencyjnym otoczeniu, muszą uwzględniać przede wszystkim wymagania i preferencje klienta. Sukces firmy uwarunkowany jest umiejętnością szybkiego wprowadzania innowacyjnych produktów zaspokajających rosnące potrzeby klientów. Na znaczeniu straciły tradycyjnie stosowane dotychczas strategie lidera cenowego i odróżniania. Chcąc zbudować trwałą przewagę konkurencyjną firmy zostały zmuszone do zastosowania strategii konfrontacji, która polega na jednoczesnym konkurowaniu w zakresie takich cech produktu jak jakość, funkcjonalność i cena (koszt)⁹.

Stosowanie rachunku kosztów docelowych ma uzasadnienie w tym, że około 80–90% kosztów wytwarzania produktu zostaje przesadzonych na etapie jego projektowania. Wynika z tego, że przedsiębiorstwa mają małe możliwości obniżania kosztów w fazie produkcyjnej¹⁰. Interdyscyplinarny charakter *target costing*

⁹ R. Cooper, R. Slagmulder, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, 1997, s. 21–23.

¹⁰ A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997, s. 118–119.

wymaga już na etapie planowania zaangażowania różnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa, a także pozwala przewidzieć i rozwiązać problemy, które mogą wystąpić w fazach poprodukcyjnych. Dzięki temu firmy o dobrze funkcjonującym rachunku kosztów docelowych dokonują niewielu zmian po rozpoczęciu produkcji¹¹.

Nadrzędnym celem *target costing* jest uzyskanie określonej rentowności ze sprzedaży we wszystkich fazach cyklu życia produktu. Dlatego w rachunku kosztów docelowych bierze się pod uwagę wszystkie koszty związane z produktem w całym cyklu jego życia (m.in. koszty badań i rozwoju, koszty produkcji, koszty wycofania produktu z rynku).

Rozpatrywanie produktu z punktu widzenia trzech zmiennych (cena, jakość i funkcjonalność), skupienie się na kliencie i rynku oraz przyjęcie długookresowej perspektywy zarządzania kosztami to argumenty przemawiające za tym, że *target costing* to instrument o charakterze strategicznym¹².

3. FAZA KONCEPCJI TARGET COSTING

W rachunku kosztów docelowych wyróżnić można dwa podstawowe etapy: fazę koncepcji i fazę realizacji¹³. Faza koncepcji polega na wyznaczeniu dopuszczalnego kosztu docelowego, który jest różnicą między ceną, jaką są w stanie zaakceptować klienci za produkt spełniający ich oczekiwania, a zyskiem oczekiwanym przez przedsiębiorstwo¹⁴.

Punktem wyjścia fazy koncepcji jest ustalenie ceny docelowej, czyli ceny, jaka jest możliwa do osiągnięcia na rynku. Już na wstępie widać, że cena w systemie *target costing* jest determinantem kosztu, a nie odwrotnie. Rachunek kosztów docelowych zrywa z tradycyjnym podejściem do ustalania ceny – formułą „koszt plus marża”. Cena w systemie *target costing* ustalana jest na podstawie badań marketingowych przeprowadzonych przez przedsiębiorstwo. Przy jej ustalaniu uwzględnia się przewidywane uwarunkowania rynkowe sprzedaży produktu. Do uwarunkowań tych zalicza się przede wszystkim: potrzeby i preferencje klientów, przewidywany popyt na produkt, cenową elastyczność popytu oraz strategię konkurentów¹⁵. Przedsiębiorstwo nie ma wpływu na wymienione uwarunkowania, dlatego jest ono w pewnym sensie „biorcą” ceny z rynku.

¹¹ S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów...*, op.cit., s. 64.

¹² M. Masztalerz, *Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005, nr 1080, s. 254–255.

¹³ W literaturze spotykane są inne ujęcia etapów koncepcji *target costing*.

¹⁴ A. Szychta, *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, 2000/1, s. 23.

¹⁵ E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003, s. 227–228.

Na etapie tym wykorzystuje się szereg narzędzi marketingowych wspomagających proces wyznaczenia ceny produktu przy danym poziomie jego jakości i funkcjonalności. Wśród najpopularniejszych metod ustalania cen docelowych stosowanych przez japońskie przedsiębiorstwa zalicza się metody oparte na funkcjach i cechach produktu oraz metodę opartą na cenach konkurencji. Istotę tych metod przedstawia tabela 2. Po wyznaczeniu docelowej ceny sprzedaży produktu ustala się docelowy zysk, który umożliwi przedsiębiorstwu osiągnięcie założonej rentowności w całym cyklu życia produktu. Przy określaniu zysku docelowego należy mieć na uwadze przyszłe uwarunkowania rynkowe¹⁶.



Rys. 2. Faza koncepcji rachunku kosztu docelowego

Źródło: Opracowanie na podstawie: S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków, s. 66.

Poziom zysku docelowego określany jest najczęściej jako procent uzyskanej ceny docelowej, dlatego najczęściej do jego wyznaczenia wykorzystuje się wskaźnik rentowności sprzedaży, który informuje, jaki procent przychodów ze sprzedaży stanowi osiągnięty zysk. Japońskie przedsiębiorstwa żadaną wartość wskaźnika ustalają na bazie dotychczasowych wyników przedsiębiorstwa i sytuacji w sektorze oraz planowanego poziomu rentowności w przyszłości.

¹⁶ E. Nowak, op.cit., s. 228.

Tabela 2. Metody ustalania cen w target costing

Rodzaj metody	Opis metody	Wzór
Metoda oparta na funkcjach	Metoda ta polega na korekcie ceny podobnego lub dotychczasowego modelu produktu o wartość, jaką konsumenci przypisują dodanym funkcjom lub funkcjom usuniętym z danego modelu	$p_n = p_c \pm \sum_{i=1}^n f_i$ <p>p_n - docelowa cena nowego produktu p_c - cena produktu podobnego (dotychczasowego) f_i - postrzegana przez konsumentów wartość i-tej funkcji, o którą wzbogacono produkt</p>
Metoda oparta na cechach fizycznych produktu	Metoda ta polega na dokonaniu korekty ceny poprzedniej wersji produktu o wartość nowych cech fizycznych nadanych nowemu produktowi	$p_n = p_p + \sum_{i=1}^n a_i$ <p>a_i - zmiana wartości produktu spowodowana zmianą i-tej cechy produktu</p>
Metoda oparta na cenach konkurencji	Metoda ta polega na ustaleniu ceny sprzedaży nowego produktu na podstawie cech podobnych produktów sprzedawanych przez konkurencję. UWAGA – jeżeli zależność między poziomem cechy i ceną sprzedaży jest liniowa to formuła cenowa ma postać liniowego modelu ekonometrycznego ($n=1$). Jeżeli zależność jest nieliniowa (wykładnik różny od jedności), to cenę docelową ustala się na podstawie potęgowego modelu	$p_n = p_k \left(\frac{X_n}{X_k} \right)^n$ <p>p_k - cena sprzedaży produktu konkurencyjnego X_k - wartość cechy produktu konkurencyjnego X_n - wartość cechy nowego produktu n - ustalony wykładnik</p>

Źródło: Opracowanie na podstawie: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2008, s. 282–283.

Wówczas wskaźnik rentowności można wyznaczyć jako średnią ważoną obliczany za pomocą następującego wzoru¹⁷:

$$ROS_1 = w_1 \times ROS_0 + w_2 \times ROS_S + w_3 \times ROS_5$$

gdzie:

ROS_1 – rentowność sprzedaży w następnym okresie odzwierciedlająca docelowy zysk,

ROS_0 – obecna rentowność sprzedaży przedsiębiorstwa,

ROS_S – obecna rentowność sprzedaży sektora,

ROS_5 – planowana rentowność sprzedaży przedsiębiorstwa w perspektywie 5 lat,

w_1, w_2, w_3 – odpowiednie wagi ustalane przez przedsiębiorstwo – ich suma musi wynosić 1.

¹⁷ P. Prewysz-Kwinto, *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2002/3, s. 33.

Ostatnim krokiem fazy koncepcji jest wyznaczenie dopuszczalnego kosztu docelowego. Metodą najczęściej prezentowaną w literaturze jest metoda oparta na wspomnianym wcześniej wskaźniku rentowności. Zysk docelowy można przedstawić za pomocą następującego wzoru:

$$Z_D = PxROS_D$$

gdzie:

Z_D – całkowity zysk docelowy, P – przychód ze sprzedaży, ROS_D – zamierzona rentowność sprzedaży,

$$P = p_d x q,$$

p_d – cena docelowa, q planowana wielkość sprzedaży w całym cyklu życia produktu.

Dysponując wyliczonymi powyżej wielkościami ustala się dopuszczalny koszt docelowy:

$$K_D = P - Z_D$$

gdzie:

K_D – dopuszczalny całkowity koszt docelowy.

Powyższy wzór pozwala obliczyć całkowity dopuszczalny koszt docelowy produktu, dzieląc go przez planowaną ilość sprzedaży otrzymujemy jednostkowy dopuszczalny koszt docelowy:

$$k_d = \frac{K_D}{q} = \frac{p_d x q - p_d x q x ROS_D}{q} = p_d (1 - ROS_D)$$

gdzie:

k_d – dopuszczalny koszt docelowy jednostki produktu.

Zaprezentowany powyżej wzór odzwierciedla ideę ustalania kosztu docelowego, który jest różnicą ustalonej ceny docelowej i zysku docelowego:

$$k_d = p_d (1 - ROS_D) = p_d - p_d x ROS_D = p_d - z_D,$$

gdzie:

z_D – jednostkowy zysk docelowy ustalany jako odpowiedni procent docelowej sprzedaży produktu.

Duża popularnością cieszy się również metoda wyznaczania dopuszczalnego kosztu docelowego oparta na rachunku zaktualizowanej wartości netto przepływów pieniężnych (NPV) i wewnętrznej stopy zwrotu (IRR)¹⁸. Idea tej

¹⁸ Metoda NPV i IRR wykorzystywana jest w tradycyjnym podejściu do oceny projektów inwestycyjnych i oparta jest na analizie przepływów pieniężnych generowanych przez projekt. W opracowaniu przyjęto, że NPV wyznaczamy jako:

$$NPV = \sum_{t=1}^n \frac{(p_t q_t - k z_t q_t - K S_t)(1-T) + A - \Delta k o n_t}{(1+k)^t} - CF_0$$

metody polega na odwróceniu tradycyjnego toku postępowania w rachunku NPV i odpowiada na pytanie – jakie powinny być koszty zmienne i stałe, aby przedsiębiorstwo osiągnęło docelową NPV lub IRR z inwestycji. Przekształcając wzór na wartość zaktualizowaną netto otrzymujemy liniową zależność prezentującą dopuszczalne kombinacje kosztu stałego i jednostkowego kosztu zmiennego z punktu widzenia docelowej wartości bieżącej netto¹⁹:

$$kz \sum_{t=1}^n \frac{q_t}{(1+k)^t} + KS \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+k)^t} = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{p_t q_t (1-T) + A - \Delta kon_t}{(1+k)^t} - CF_0 - NPV_d}{1-T}$$

gdzie:

kz – dopuszczalny jednostkowy koszt zmienny,

KS – dopuszczalny koszt stały,

q_t – wielkość sprzedaży w okresie t ,

p_t – cena sprzedaży w okresie t ,

k – koszt kapitału,

T – stopa podatku dochodowego,

A – amortyzacja,

Δkon_t – przyrost kapitału obrotowego netto w okresie t ,

CF_0 – nakłady poniesione w początkowym okresie,

NPV_d – docelowa wartość bieżąca przepływów pieniężnych.

Zaprezentowany powyżej wzór można przedstawić w postaci klasycznej funkcji liniowej prezentującej zależność kosztu stałego od wielkości jednostkowego kosztu zmiennego przy danej docelowej wartości NPV²⁰:

$$KS = Akz + B,$$

$$A = - \frac{\sum_{t=1}^n \frac{q_t}{(1+k)^t}}{\sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+k)^t}},$$

gdzie:

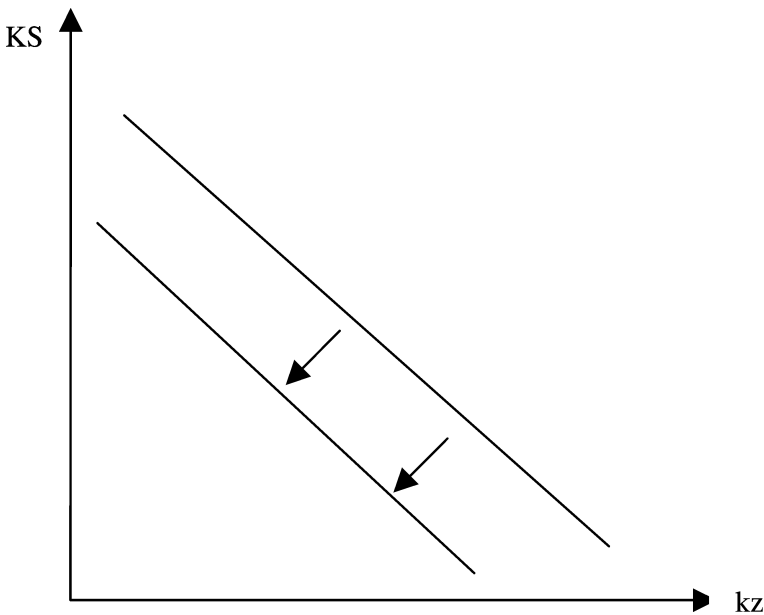
$$B = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{p_t q_t (1-T) + A - \Delta kon_t}{(1+k)^t} - CF_0 - NPV_d}{(1-T) \sum_{t=1}^n \frac{1}{(1+k)^t}}.$$

¹⁹ S. Sojak, H. Józwiak, op.cit., 128

²⁰ Zależność między kosztami stałymi i zmiennymi jednostkowymi można przedstawić w postaci $kz = A'KS + B'$, gdzie 'kz' będzie zmienną zależną, a 'KS' zmienną niezależną.

Ze wzoru wynika, że parametr „A” ma wartość ujemną. Należy go interpretować jako spadek kosztu stałego o „A” jednostek wywołany wzrostem jednostkowego kosztu zmiennego o jednostkę, przy założeniu stałości pozostałych czynników wpływających na koszt stały. Oznacza to, że mniejsza możliwość redukcji jednostkowego kosztu zmiennego przy danym docelowym poziomie NPV wymusza większą redukcję kosztu stałego. Z kolei parametr „B” ma wymiar czysto teoretyczny i oznacza poziom kosztów stałych przy zerowym jednostkowym koszcie zmiennym, co świadczyłoby o tym, że wszystkie koszty mają charakter stały. Ze wzoru wynika również, że wzrost docelowej wartości NPV obniża wartość parametru „B”, czyli zmniejszenie poziomu kosztów stałych przy każdym poziomie kosztów zmiennych. Jest to zgodne z ideą koncepcji *target costing*, z której wynika, że większy poziom zysków docelowych przy danym poziomie przychodów oznacza konieczność większej redukcji kosztów.

Wynikającą ze wzoru zależność między kosztem stałym, a zmiennym jednostkowym można przedstawić graficznie.



Rys. 3. Kombinacje kosztu stałego i jednostkowego zmiennego przy danym NPV

Źródło: Opracowanie własne.

Krzywe na wykresie prezentują różne kombinacje kosztów stałych i zmiennych jednostkowych przy danym docelowym poziomie NPV. Wzrost docelowej NPV przesuwa krzywą w lewo, co oznacza, że większe zyski docelowe osiągamy dzięki mniejszym kosztom przy założeniu *ceteris paribus*.

Zaprezentowany powyżej model kalkulacji kosztów docelowych uwzględnia wartość pieniądza w czasie, zmiany wielkości sprzedaży w poszczególnych fa-

zach cyklu życia produktu, zmiany cen wynikające z przyjętej strategii cenowej. Dodatkowo uwzględniając zmianę strategii promocyjnej i dystrybucyjnej w cyklu życia produktu oraz efekt doświadczenia wyrażający się w spadku w czasie jednostkowego kosztu zmiennego, powyższy wzór przyjmuje postać²¹:

$$kz_1 \sum_{t=1}^n \frac{r_{(kz)_t} q_t}{(1+k)^t} + KS_1 \sum_{t=1}^n \frac{g_{(KS)_t}}{(1+k)^t} = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{p_t q_t (1-T) + A - \Delta kon_t}{(1+k)^t} - CF_0 - NPV_d}{1-T}$$

gdzie:

$r_{(kz)_t}$ – stopa redukcji jednostkowych kosztów zmiennych w okresie t wywołana efektem doświadczenia,

$g_{(KS)_t}$ – waga odzwierciedlająca zmianę kosztów stałych w okresie t wynikająca z przyjętej strategii,

kz_1 – dopuszczalny jednostkowy koszt zmienny w pierwszym roku,

KS_1 – dopuszczalny koszt stały w pierwszym roku.

Stopę redukcji jednostkowych kosztów zmiennych można wyznaczyć na podstawie krzywej uczenia się. Na podstawie badań empirycznych zaobserwowano, że niektóre pozycje kosztów produkcji wykazują nieliniową zależność od rozmiarów produkcji. Dotyczy to przede wszystkim kosztów robocizny bezpośredniej. Zjawisko uczenia się wyraża się stałym tempem spadku kosztów jednostkowych na skutek podwajania wielkości produkcji²². Należy jednak pamiętać, że nie wszystkie elementy ujętych w powyższym wzorze kosztów zmiennych podlegają zjawisku uczenia się. Z kolei wagi określające zmiany kosztów stałych wynikają ze stosowania strategii w poszczególnych etapach cyklu życia produktu.

W powyższych ujęciach zysk docelowy nie musi być traktowany jako docelowa wartość NPV, można go wyrazić za pomocą miary względnej, jaką jest IRR. Wewnętrzna stopa zwrotu to taki koszt kapitału, dla którego wartość NPV jest zerowa²³. Dlatego podstawiając do powyższych modeli wartość zero w miejsce NPV, a zamiast kosztu kapitału – IRR, otrzymujemy modele bazujące na koncepcji wewnętrznej stopy zwrotu²⁴. Model ten zostanie przedstawiony w przykładzie 1.

²¹ Ibidem, s. 133.

²² M. Ossowski, *Jak w praktyce korzystać z krzywej uczenia się*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2006/2, s. 29–30.

²³ S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń, 1999, s. 297.

²⁴ Szerzej na temat modeli kosztów docelowych bazujących na rachunku dyskontowym w pracy M. Masztalerza, *Model rachunku kosztów docelowych zorientowanego na kreowanie wartości*, E. Nowak (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 1175.

Przykład 1

Przedsiębiorstwo planuje wprowadzenie na rynek nowego produktu. Na podstawie badań marketingowych oszacowano poziom akceptowanych przez konsumentów cen oraz wielkości sprzedaży w całym cyklu życia produktu. Założono, że cykl będzie trwał 4 lata, a każda z podstawowych faz będzie trwała 1 rok. Wydatki przedprodukcyjne na aktywa trwałe wynoszą 500 000 zł i zostaną amortyzowane liniowo w cyklu życia produktu. Uwzględniając efekt doświadczenia oraz zmiany w strategii marketingowej oszacowano dopuszczalny jednostkowy koszt zmienny zapewniający żadaną stopę zwrotu 18%, przy założeniu, że dopuszczalny koszt stały w fazie wprowadzania wyniesie 150 000 zł. Wagi redukcji kosztów zmiennych i wzrostu kosztów stałych oraz pozostałe założenia podane są w tabeli 3. Pominięto zmiany w kapitale obrotowym netto w poszczególnych fazach.

Tabela 3. Założenia i dane do przykładu 1

Wyszczególnienie	Faza przedprod.	Faza cyklu życia produktu			
		Wprowadzenie	Wzrost	Dojrzałość	Spadek
Okres t	0	1	2	3	4
Nakłady początkowe (zł) CF_0	-500000				
Cena (zł/szt) p_t		220	205	190	180
Wielkość sprzedaży (szt) q_t		1300	1700	2600	1100
Przychody ze sprzedaży (zł) $p_t q_t$		286000	348500	494000	198000
Stopa podatku T		19%	19%	19%	19%
Amortyzacja (zł) A		125000	125000	125000	125000
Koszt kapitału IRR		18%	18%	18%	18%
Wagi dla kosztów zmiennych $r_{(kz)t}$		1	0,92	0,88	0,85
Wagi dla kosztów stałych $g_{(KS)t}$		1	1,2	1,25	0,90

Źródło: Opracowanie własne.

Ponieważ wartość docelowa określona przez przedsiębiorstwo została wyrażona za pomocą wewnętrznej stopy zwrotu wyznaczając dopuszczalną kombinację kosztów należy skorzystać z następującej formuły:

$$kz_1 \sum_{t=1}^n \frac{r_{(kz)t} q_t}{(1 + IRR)^t} + KS_1 \sum_{t=1}^n \frac{g_{(KS)t}}{(1 + IRR)^t} = \frac{\sum_{t=1}^n \frac{p_t q_t (1 - T) + A - \Delta kon_t}{(1 + IRR)^t} - CF_0}{1 - T}$$

Do wcześniej opisanej formuły na szacowanie docelowych kosztów uwzględniającej zmianę kosztów stałych i zmiennych jednostkowych, w miejsce kosztu kapitału podstawiono żadaną IRR, a w miejsce NPV wartość zerową. Wynika to z zależności:

$$NPV = 0 \Leftrightarrow k = IRR$$

W tabeli 4 dokonano obliczeń parametrów powyższej formuły.

Tabela 4. Obliczenia do przykładu (wykonane za pomocą arkusza kalkulacyjnego Excel)

Wyszczególnienie	Faza cyklu życia produktu			
	Wprowadzenie	Wzrost	Dojrzałość	Spadek
Okres (t)	1	2	3	4
$\frac{r_{(kz)_t} q_t}{(1+IRR)^t}$ (szt.)	1101,695	1123,240	1392,547	482,263
$\sum_{t=1}^4 \frac{r_{(kz)_t} q_t}{(1+IRR)^t}$ (szt.)	4099,7454			
$\frac{g_{(KS)_t}}{(1+IRR)^t}$ (-)	0,847	0,862	0,761	0,464
$\sum_{t=1}^4 \frac{g_{(KS)_t}}{(1+IRR)^t}$ (-)	2,9343			
$\frac{p_t q_t (1-T) + A}{(1+IRR)^t}$ (zł)	302254,237	292505,745	319616,416	147195,829
$\frac{\sum_{t=1}^n \frac{p_t q_t (1-T) + A - \Delta kon_t}{(1+IRR)^t} - CF_0}{1-T}$ (zł)	693299,0474			

Źródło: Opracowanie własne.

Równanie przedstawiające dopuszczalne kombinacje jednostkowego kosztu zmiennego i kosztu stałego całkowitego jest następujące:

$$4099,7454kz_1 + 2,9343KS_1 = 693299,0474$$

Powyższe równanie prezentuje dopuszczalne kombinacje docelowych kosztów w pierwszej fazie cyklu życia produktu spełniające żadaną wartość docelową ustaloną na poziomie stopy zwrotu równej 18%. Przy ustalonej dopuszczalnej wartości kosztu stałego w fazie wejścia produktu na rynek równego 150 000 zł, dopuszczalny jednostkowy koszt zmienny spełniający powyższe równanie wynosi około 61,75 zł/szt.

Przy zastosowaniu powyższej formuły szacowania kosztów docelowych należy pamiętać, że kombinacja 61,75 zł/szt kosztu zmiennego oraz 150 000 zł kosztu stałego dotyczy fazy wprowadzania produktu na rynek. Formuła zastosowana w przykładzie 1 zakłada zmienność kosztów w poszczególnych fazach cyklu. W następnych fazach należy wyznaczyć dopuszczalne kombinacje kosztów po uwzględnieniu wag zmian kosztów podanych w tabeli 3.

Inne dopuszczalne kombinacje kosztów zmiennych i docelowych w pierwszej fazie cyklu życia produktu przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Pozostałe dopuszczalne kombinacje kosztów zmiennych i stałych zapewniające IRR=18%

Koszt stały KS_1 (zł)	140 000	130 000	120 000	110 000	100 000
Jednostkowy koszt zmienny kz_1 (zł/szt)	68,91	76,06	83,22	90,38	97,54

Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie powyższej tabeli widać, że możliwość redukcji kosztów stałych w fazie wejścia na rynek pozwala na konieczność mniejszej redukcji kosztów zmiennych jednostkowych, gdyż zasadniczo bieżący koszt jest wyższy od docelowego. Przykładowo redukcja kosztów stałych z 1500 000 zł do 130 000 zł, wymaga spadku kosztu zmiennego bieżącego do poziomu 76,06 zł/szt. Przy założeniu, że bieżący koszt zmienny jednostkowy oszacowany w danych warunkach technologicznych wynosi około 87 zł/szt, wówczas redukcji mogą zostać poddane jedynie koszty stałe, a docelowa wartość stopy zwrotu nadal wyniesie 18%.

4. FAZA REALIZACJI *TARGET COSTING*

Efektem finalnym fazy koncepcji jest ustalenie dopuszczalnego kosztu docelowego. Należy zwrócić jednak uwagę, że jest to koszt uwzględniający jedynie oczekiwania rynku i zamiary przedsiębiorstwa co do rentowności. Dopuszczalny koszt docelowy nie uwzględnia możliwości produkcyjnych firmy.

W drugim etapie rachunku kosztów docelowych – fazie realizacji, następuje przekształcenie dopuszczalnego kosztu docelowego w koszt osiągalny przez przedsiębiorstwo. W fazie tej następuje zaprojektowanie produktu o cechach oczekiwanych przez rynek tak, aby nie przekroczyć kosztu docelowego. Podstawowe etapy tej fazy zilustrowano na rysunku 4.

Faza ta zaczyna się od oszacowania kosztu bieżącego produktu, czyli kosztu uwzględniającego dostępne zasoby i zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa. Następnie ustalana jest różnica pomiędzy kosztem bieżącym, a dopuszczalnym kosztem docelowym, Otrzymaną w ten sposób kwotę redukcji kosztów dzieli się na dwie części – osiągalną i nieosiągalną (strategiczną). Część osiągalna odpowiada tej części kosztu bieżącego, którą można obniżyć w fazie projektowania, z kolei część nieosiągalna, zwana strategiczną można obniżyć jedynie w dalszych fazach cyklu życia produkcji²⁵. Procedura osiągania redukcji kosztów w fazie przedprodukcyjnej obejmuje podział kosztu docelowego w przekroju funkcji i podzespołów oraz wymaga zastosowania technik wspomagających system *target costing*²⁶.

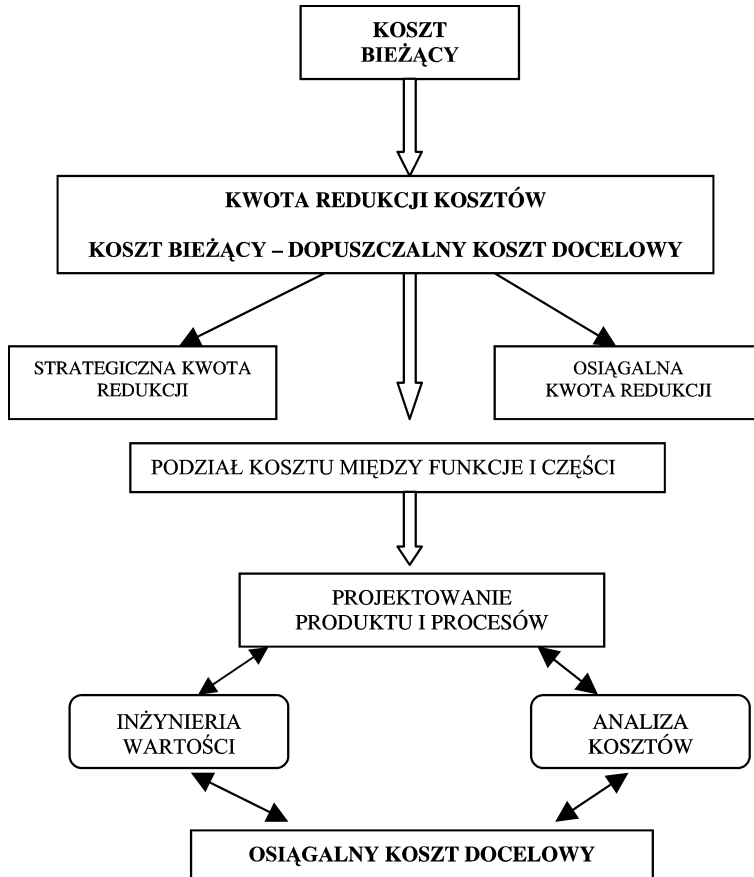
W fazie realizacji następuje, zatem podział kosztu docelowego między poszczególne funkcje i części wyrobu. Ustalenie docelowych kosztów części składowych produktu można przeprowadzić wykorzystując elementy rachunku macierzowego. Koszt docelowy poszczególnych funkcji produktu można wyznaczyć za pomocą wzoru²⁷:

²⁵ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004, s. 130–131.

²⁶ B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2008, s. 287.

²⁷ I. Sobańska, *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządzacza: najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, I. Sobańska (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 387–388.

FAZA REALIZACJI TARGET COSTING



Rys. 4. Faza realizacji rachunku kosztów docelowych

Źródło: Opracowanie na podstawie: S. Sojak, H. Józwiak, *Rachunek kosztów...*, op.cit., s. 66.

$$K_{D(f)} = wxK_D$$

$$K_{D(f)} = \begin{bmatrix} K_d(f_1) \\ K_d(f_1) \\ \dots \\ K_d(f_m) \end{bmatrix} \quad w = \begin{bmatrix} w_1 \\ w_2 \\ \dots \\ w_m \end{bmatrix}$$

gdzie:

w_i – waga przypisana i-tej funkcji użytkowej produktu,

w – wektor kolumnowy wag m- funkcji użytkowych produktu (mx1),

$K_{D(f)}$ – wektor kolumnowy kosztów docelowych poszczególnych funkcji użytkowych produktu (mx1),

$K_d(f_i)$ – koszt docelowy i-tej funkcji produktu.

Po wyznaczeniu kosztów docelowych funkcji produktu można przystąpić do podziału kosztu docelowego na poszczególne podzespoły produktu²⁸:

$$K_{D(P)} = HxK_{D(f)}$$

$$K_{D(P)} = \begin{bmatrix} K_d(P_1) \\ K_d(P_2) \\ \dots \\ K_d(P_n) \end{bmatrix} \quad H = \begin{bmatrix} h_{11} \cdots h_{1m} \\ h_{21} \cdots h_{2m} \\ \dots \dots \dots \\ h_{n1} \cdots h_{nm} \end{bmatrix}$$

gdzie:

$K_{D(P)}$ – wektor kolumnowy kosztów docelowych n- podzespołów produktu (nx1),

$K_{d(P_j)}$ – koszt docelowy j- tego podzespołu produktu,

H – macierz współczynników określających, w jakim stopniu poszczególne podzespoły przyczyniają się do realizacji poszczególnych funkcji produktu (nxm),

h_{ji} – udział j- tego podzespołu w realizacji i-tej funkcji,

$$\sum_{j=1}^m h_{ji} = 1.$$

Powyższa metoda pozwala wyznaczyć koszt docelowy poszczególnych komponentów produktu oraz wskazuje na pożądaną z punktu widzenia konsumenta strukturę kosztu komponentów.

Przykład 2

Dokonano dezagregacji oszacowanego w przykładzie 1 jednostkowego docelowego kosztu zmiennego. Na podstawie badań marketingowych ustalono listę pięciu najważniejszych dla klientów funkcji produktu. Przyporządkowano im wagi określające znaczenie, jakie odgrywa dana funkcja produktu z punktu widzenia klienta.

Tabela 6. Funkcje produktu i ich wagi dla klienta

Funkcja	F1	F2	F3	F4	F5	Suma
Waga	0,15	0,25	0,10	0,40	0,10	1,00

Źródło: Opracowanie własne.

Z tabeli 6 wynika, że najistotniejszą funkcją produktu z punktu widzenia oczekiwań klienta jest funkcja F4. Najmniejsze znaczenie mają funkcje F5 i F3, gdyż mają wagi równe 10%.

Dział techniczny określił listę siedmiu komponentów produktu i ich relacji między funkcjami, jakie spełnia dany produkt.

²⁸ Ibidem, s. 388.

Tabela 7. Relacje między funkcjami, a komponentami produktu

Komponenty Produktu	Funkcje produktu				
	F1	F2	F3	F4	F5
K1	0,20	0,30	-	-	0,20
K2	-	0,20	0,25	-	0,40
K3	0,25	-	0,10	0,25	-
K4	0,15	-	0,20	0,15	-
K5	-	0,20	-	0,60	0,20
K6	-	0,20	-	-	-
K7	0,40	0,10	0,45	-	0,20
Razem	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Źródło: Opracowanie własne.

Z tabeli 7 wynika, że o funkcji produktu F4 w największym stopniu decyduje komponent K5 (60%). Komponent K3 wpływa na funkcję F4 w 25%, a K4 w 15%. Na podstawie powyższych danych wyznaczmy koszt docelowy poszczególnych funkcji produktu:

$$K_{D(f)} = wxK_D$$

$$w = \begin{bmatrix} 0,15 \\ 0,25 \\ 0,10 \\ 0,40 \\ 0,10 \end{bmatrix} \quad K_D = kz_1 = 61,75\text{zł/szt.}$$

Docelowy koszt poszczególnych funkcji produktu wynosi:

$$K_{D(f)} = \begin{bmatrix} 9,26 \\ 15,44 \\ 6,17 \\ 24,70 \\ 6,18 \end{bmatrix}$$

Docelowy koszt poszczególnych komponentów oszacowanego jednostkowego kosztu zmiennego w fazie wprowadzania produktu na rynek wynosi:

$$K_{D(p)} = HxK_{D(f)}$$

$$K_{D(p)} = \begin{bmatrix} 0,20 & 0,30 & 0 & 0 & 0,20 \\ 0 & 0,20 & 0,25 & 0 & 0,40 \\ 0,25 & 0 & 0,10 & 0,25 & 0 \\ 0,15 & 0 & 0,20 & 0,15 & 0 \\ 0 & 0,20 & 0 & 0,60 & 0,20 \\ 0 & 0,20 & 0 & 0 & 0 \\ 0,40 & 0,10 & 0,45 & 0 & 0,20 \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} 9,26 \\ 15,44 \\ 6,17 \\ 24,70 \\ 6,18 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 7,72 \\ 7,10 \\ 9,11 \\ 6,33 \\ 19,14 \\ 3,09 \\ 9,26 \end{bmatrix}$$

Otrzymany powyżej kolumnowy wektor oznacza docelowy koszt zmienny jednostkowy kolejnych siedmiu komponentów produktu. Przykładowo docelowy koszt komponentu K5 wynosi 19,14 zł/szt, komponentu K7 – 9,26 zł/szt.

W fazie realizacji konieczne jest wspomaganie rachunku kosztów docelowych narzędziami, które pozwalają odnosić się do rozpoznanych potrzeb konsumentów. Metodą, która polega na przełożeniu oczekiwań konsumentów na techniczne wymagania, co do produktu, oraz na zaplanowaniu procesu produkcyjnego danego produktu jest metoda QFD (*Quality Function Deployment*)²⁹. Istotną rolę w osiągnięciu kosztu docelowego odgrywa również inżynieria wartości (*Value Engineering*). Jest to metoda opracowana przez L.D. Millesa³⁰. Metoda ta wyłoniła się z analizy wartości w wyniku zastosowania jej na etapie przedprodukcyjnym. Analizę wartości zastosowaną w celu doskonalenia projektów produktu nazwano inżynierią wartości³¹. Inżynieria wartości pozwala określić relacje między poszczególnymi funkcjami produktu oraz ustalić hierarchię ich ważności. Określa na etapie projektowania, które funkcje produktu przynoszą wartość dla klienta, a które należy wyeliminować³².

Inżynieria wartości, metoda QFD oraz szereg innych instrumentów wspomagających target costing pozwalają na realizację osiągalnej kwoty redukcji kosztów³³. W wyniku redukcji tej części kosztu bieżącego otrzymujemy osiągalny koszt docelowy.

²⁹ B. Nita, op.cit. s. 293.

³⁰ Badania przeprowadzone po II wojnie światowej przez L.D. Millesa w koncernie General Electric wykazały, że analiza wartości przydatna jest również na etapach przedprodukcyjnych.

³¹ W. Gabrusewicz, M. Hamrol, E. Kurtys, H. Sobolewski, *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, Wyd. AE, Poznań 1998, s. 8–9.

³² B. Nita, op.cit, s.

³³ Do innych kluczowych narzędzi wspomagania rachunku kosztów docelowych zalicza się DFMA (projektowanie pod kontem wytwarzania i montażu), analizę kosztów funkcji produktu, analizę nośników kosztów, benchmarking. Szeroki opis tych metod można znaleźć w pracy S. Sojaka, H. Józwiaka *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.



Rys. 5. Osiągalny koszt docelowy

Źródło: Opracowanie na podstawie: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, op.cit., s. 279.

Po wyznaczeniu osiągalnego poziomu kosztu docelowego zaczyna się proces wytwarzania produktu. Należy pamiętać, że osiągalny koszt docelowy nie zapewnia jeszcze oczekiwanego zysku docelowego przedsiębiorstwa, gdyż nie została jeszcze zredukowana strategiczna część nadwyżki kosztu bieżącego nad dopuszczalnym kosztem docelowym. Część kosztów, których nie można zniwelować w fazie projektowania, może być zredukowana po rozpoczęciu wytwarzania dzięki procesowi ciągłych usprawnień – *kaizen*.



Rys. 6. Target costing i kaizen costing w przekroju faz cyklu życia produktu

Źródło: Opracowanie na podstawie: B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu...*, op.cit., s. 327.

System *kaizen costing* to system konsekwentnego i permanentnego doskonalenia procesu technologicznego, którego celem jest obniżka kosztów produktu w każdej fazie procesu produkcji³⁴. Rachunek kosztów docelowych służy redukcji kosztów w fazie przedprodukcyjnej, natomiast celem *kaizen costing* jest zmniejszenie kosztów w fazie produkcyjnej. Tylko pełna redukcja strategicznej części nadwyżki kosztów możliwa w dalszych fazach cyklu życia produktu pozwala na osiągnięcie zamierzonego zysku ustalonego w fazie koncepcji *target costing*.

5. PODSUMOWANIE

Rachunek kosztów docelowych cieszy się coraz większą popularnością wśród praktyków i naukowców. Koncepcja ciągle ewoluuje korzystając z coraz to nowszych narzędzi z obszaru marketingu, metod ilościowych i technik inżynierskich. W szerszym ujęciu traktuje się go jako swoistą filozofię zarządzania określającą sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa.

³⁴ I. Sobańska, op.cit., s. 394.

Target costing pozwala przedsiębiorstwom zapewnić pożądany poziom zyskowności w całym cyklu życia produktu poprzez dostarczanie produktu spełniającego oczekiwania konsumentów. Rozwój rachunku kosztów docelowych jest zgodny ze współczesnym paradygmatem rachunkowości zarządczej zorientowanym na dostarczanie przedsiębiorstwom strategicznej informacji. Prezentując podstawowe etapy rachunku kosztów docelowych artykuł dowiódł, że koncepcja *target costing* realizuje podstawowe wymogi tego paradygmatu. Zaprezentowana analiza definicji rachunku kosztów docelowych podkreśla ukierunkowanie tego instrumentu na strategiczne zarządzanie kosztami ze szczególną rolą realizacji funkcji planowania kosztów. Przedstawione w artykule procedury kalkulacyjne i techniki pozwalające na osiągnięcie kosztu docelowego są podporządkowane realizacji celu strategicznego, jakim jest pożądany poziom zyskowności w dłuższej perspektywie czasu. Orientacja na klienta oraz rozpatrywanie kosztów w całym cyklu życia produktu, tak bardzo widoczne w prezentowanych etapach rachunku kosztów docelowych to podstawowe cechy, który pozwalają zaliczyć go do współczesnych narzędzi strategicznej rachunkowości zarządczej. Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych, czyni go niezwykle ważnym instrumentem rachunkowości zarządczej, która zorientowana jest na wspomaganie realizacji strategii przedsiębiorstwa.

BIBLIOGRAFIA

- Cooper R., R. Slagmulder, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, 1997
- Gabrusewicz W., A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2001
- Gabrusewicz W., M. Hamrol, E. Kurtys, H. Sobolewski, *Analiza wartości jako narzędzie optymalizacji kosztów własnych przedsiębiorstwa*, Wyd. AE, Poznań 1998
- Jarugowa A., W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997
- Masztalerz M., *Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, red. E. Nowak, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005/1080
- Masztalerz M., *W poszukiwaniu definicji rachunku kosztów docelowych*, Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia, red. W. Gabrusewicz, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu”, Poznań 2006/82
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2008
- Nita B., *Strategiczna rachunkowość zarządcza – ujęcie modelowe*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005/1080
- Nowak E., *Istota strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2005/1080

- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003
- Nowak E., R. Piechota, M. Wierziński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004
- Ossowski M., *Jak w praktyce korzystać z krzywej uczenia się*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2006/2
- Prewysz-Kwinto P., *Rachunek kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2002/1
- Prewysz-Kwinto P., *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2002/3
- Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza: najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, I. Sobańska (red.), Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa
- Sojak S., H. Józwiak, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń, 1999
- Szychta A., *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2003/12(68)
- Szychta A., *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie”, 2000/1

TARGET COSTING AS AN INSTRUMENT OF CONTEMPORARY MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract: The goal of the article is presenting an essence of target costing and a role it plays in the cost management process. The article's aim is to present characteristic features of the *target costing* system, which allow to classify it as the instrument of strategic management accounting. The article makes also a review of definitions presented in the subject literature. The following study presents basic stages of target costing with division into the concept and the realization phases. It gives an accurate description of ways and techniques of determining target price, target profit and target cost. The article also indicates the main instruments supporting target costing in realizing its basic goal, which is a desirable cost-cutting considered in the whole product life cycle.

Key words: target costing, strategic management accounting, cost accounting, cost management, target price, target profit, target cost.

*mgr Marek Gałzka
Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa
w Bydgoszczy
ul. Piotrowskiego 12-14
85-098 Bydgoszcz
email: marek.galazka@interia.pl*