

Cele i funkcje zarządzania kosztami nowego produktu poprzez koszty docelowe

Wstęp

Współczesne otoczenie przedsiębiorstw cechuje się dynamicznym charakterem zmian na rynkach globalnych, wywołanych między innymi: szybkim postępem technicznym – skutkującym skracaniem się cyklu życia produktu - rozwojem nowych technologii, technik informatycznych, systemów komunikacyjnych oraz znoszeniem barier w wymianie międzynarodowej. Ponadto zmienił się cel prowadzenia rachunku kosztów w firmie. Jego obecnym zadaniem jest dostarczenie informacji niezbędnej w procesie dostosowywania się przedsiębiorstwa do wymagań rynku oraz realizacji strategii przewagi konkurencyjnej.

Wymienione uwarunkowania gospodarki rynkowej oraz zaostrzająca się konkurencja coraz częściej powodują przechodzenie od polityki cenowej nowych produktów opartych na kosztach – do polityki kosztowej zorientowanej na ceny rynkowe. Przedsiębiorstwa polskie również zauważają, że cena rynkowa służy obecnie do zweryfikowania opłacalności produkcji, co powoduje dążenie firm do dostosowywania kosztów do ceny akceptowanej przez rynek. Wzrasta siła przetargowa nabywców – zarówno ostatecznych konsumentów dóbr i usług, ale także odbiorców instytucjonalnych, będących uczestnikami tego samego łańcucha wartości. Zmiany preferencji konsumentów mają bezpośrednie przełożenie na większą różnorodność wytwarzanych produktów (o wielu wariantach wykonań o wysokiej jakości).

Zarządzanie przedsiębiorstwem coraz częściej wymaga działania opartego na podejściu procesowym, w którym istotne znaczenie przypisuje się procesowi zarządzania kosztami. Znaczny udział kosztów pośrednich, wysoki poziom kosztów stałych, niedostatek informacji o obiektach kosztowych oraz skracanie się cyklu życia produktu powoduje coraz większy nacisk na fazy przedprodukcyjne, w których to szacuje się, iż 70-95% kosztów całkowitych zostaje już przesądzonych¹. Przedsiębiorstwa zostają zatem zmuszone, dla utrzymania przewagi konkurencyjnej, do modyfikacji swoich systemów rachunku kosztów oraz do poszukiwania nowych i lepszych rozwiązań w tym zakresie, opartych właśnie na podejściu procesowym. Równie istotne jest także przeprowadzanie zmian, aby system informacji menedżerskiej umożliwiał zintegrowane i kom-

* Dr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, beazac@panda.bg.univ.gda.pl

¹ W literaturze przedmiotu można spotkać się z różnymi wielkościami względnego przesądzenia kosztów. Przykładowo A. Szychta [1996a, s.95] podaje 90-95%, podobnie jak i R. Cooper, R. Slagmulder [1997b, s. 72], natomiast Y. Kato [1993, s.36] wymienia ponad 80% kosztów, podobnie jak i S. Sojak, H. Józwiak [2004, s.63], zaś I. Sobańska [1998a, s 79] pisze, iż do 70%, przywołując pozycję M. Schweitzer, B. Fidel, *Neuere Entwicklungen der Kostenrechnung*, wyd. 2, Arbeitsreicht Nr 22-2/1994, Eberhard-Karls-Universität Tübingen, s.77

pleksowe zarządzanie kosztami w całym cyklu życia produktu. Informacje uzyskiwane z takiego systemu oraz ich właściwy przepływ wewnątrz przedsiębiorstw muszą ukierunkować działania podejmowane w trakcie całego, strategicznego procesu rozwoju nowego produktu. Jednym z takich rachunków kosztów, który stosuje zasady zarządzania strategicznego, jest rachunek kosztów docelowych². Zadaniem artykułu jest przybliżenie i omówienie celów oraz zdefiniowanie funkcji realizowanych przez wskazaną koncepcję, wykorzystywaną do zarządzania kosztami nowego produktu³.

1. Cele rachunku kosztów docelowych

W literaturze przedmiotu, jak i w praktyce, wskazuje się na różnorodne cele zastosowań rachunku kosztów docelowych. A. Szychta, jako jedna z pierwszych polskich uczonych poruszała problematykę TC. W swoich opracowaniach wyraźnie podkreśla, iż „*nadrzędnym celem stosowania rachunku kosztów docelowych jest zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków w całym okresie jego życia na rynku oraz zamierzonej stopy zysku dla całego przedsiębiorstwa*”⁴, jednocześnie w innym miejscu dodając [1997c, s.64], iż: „*współcześnie nie jest on uważany tylko za środek lub technikę kształtowania wartości zorientowanej na obniżanie kosztów produkcji, lecz za całościową metodę zarządzania kosztami stosowaną w celu równoczesnego osiągnięcia zamierzonego poziomu kosztu produktów, ich wysokiej jakości, terminów dostaw i solidności wykonania zamówień. Metoda ta jest ściśle związana ze strategią konkurencji danego przedsiębiorstwa*”. W późniejszym artykule [2003a, s.71] autorka ta precyzuje i wymienia dwa główne cele zastosowania rachunku kosztów docelowych, a mianowicie:

1. redukcję kosztów, tj. obniżanie całkowitego kosztu produktu przy zachowaniu jego wysokiej jakości⁵;

² Rachunek kosztów docelowych lub rachunek kosztów celu, czy też zarządzanie oparte na koszcie docelowym jest polskim odpowiednikiem takich pojęć jak: jap. *Genka Kikaku*; ang. *Target Costing (TC)* lub *Target Cost Management (TCM)*. Na temat ewolucji tej koncepcji w literaturze przedmiotu oraz głównych przesłankach rozwoju TC – zob. więcej B. Zackiewicz [2005], gdzie przytoczono także blisko 50 definicji tej filozofii zarządzania kosztami nowego produktu.

³ Definicja nowego produktu pod kątem zarządzania przedsiębiorstwem poprzez koszty docelowe, powinna opierać się na postrzeganiu produktu przez producenta. Definicja zaproponowana przez M. Haffera [1998, s. 31] wydaje się być tutaj trafna. Autor ten stwierdza, że za nowy produkt należy uznać „*każdą nową dla przedsiębiorstwa postać produktu, wykreowaną jako określony zbiór cech funkcjonalnych, psychologicznych, społecznych i usług towarzyszących i wprowadzoną na rynek przez to przedsiębiorstwo w celu poprawienia swojej pozycji konkurencyjnej*”.

⁴ A. Szychta [1997c, s.60], podobnie także A. Szychta [1996a, s.94; 1997b, s. 382], A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta [1997, s.72; 1999, s.833], czy E. Nowak [2003a, s.226], który twierdzi, iż „*Głównym celem rachunku kosztów docelowych jest zapewnienie osiągnięcia określonej rentowności sprzedaży produktu we wszystkich fazach cyklu jego życia. Istota tego rachunku sprowadza się zaś do wyznaczenia tzw. docelowych kosztów wytwarzania produktów. Punktem wyjścia w ustalaniu kosztów docelowych jest określenie docelowej ceny sprzedaży produktu.*”

⁵ Zob. także A. Szychta [2004, s.143] gdzie mowa jest w szczególności o redukcji kosztów produktu, zwłaszcza kosztów bezpośrednich.

2. strategiczne planowanie zysku, tzn. wyznaczenie długookresowych planów zysku na skutek jednoczesnego uwzględnienia informacji dotyczących sprzedaży, zdeterminowanych przez rynek, oraz danych odnoszących się do konstrukcji i produkcji wyrobu.

Y. Moden [1995, s.12] uważa także, iż TC posiada dwa cele, jednakże odmiennie je precyzuje. Wg tego autora tymi celami są⁶:

1. obniżanie kosztów wytwarzania nowego produktu, ale tylko w taki sposób, aby zapewnić wymagany poziom zysku, przy jednoczesnym sprośnaniu przez nowy produkt wymaganego przez rynek poziomu jakości, czasu dostawy i ceny zgodnej z oczekiwaniami klientów;
2. motywowanie wszystkich pracowników w firmie do osiągnięcia zysku docelowego podczas rozwoju nowego produktu⁷.

Sięgając do innych publikacji z zakresu TC, można spotkać się z bardziej precyzyjnym wyszczególnieniem możliwych, różnych celów zastosowań rachunku kosztów docelowych. Przykładowo, autorzy M.B. Clifton, H.M.B. Bird, R.E. Albano, W. Townsend [2004, s.V] podają, że celem TC jest:

- zapewnienie, że produkty są lepiej dopasowane do potrzeb ich klientów;
- redukcja cyklu rozwoju produktu;
- redukcja w sposób znaczący kosztów produktów;
- sprzyjanie pracy zespołowej pomiędzy wszystkimi wewnętrznymi organizacjami (jednostkami) współdziałającymi w obszarze wymyślenia (konceptji), marketingu, planowania, rozwoju, wytwarzania, sprzedaży, dystrybucji i instalacji produktu;
- angażowanie klientów i dostawców w projektowanie właściwych produktów oraz o wiele bardziej skuteczne integrowanie całego łańcucha dostaw.

Jako, że jednym ze wspólnych celów TC wymienianych powyżej jest zarządzanie kosztami, w tym redukcja kosztów, warto przytoczyć tutaj tzw. model czterech prostych wariantów redukcji kosztów (*Simple Four-State Cost Reduc-*

⁶ Por. I. Sobańska (red.) [2003, s. 382], która w podobny sposób określa owe cele TC.

⁷ TC jest bowiem takim rodzajem systemu, który pomaga zracjonalizować w organizacji podejmowane decyzje cenowe. Cele bardziej szczegółowe takiego systemu są następujące: 1) ustalić koszty docelowe dla nowych produktów, co umożliwi firmie osiągnąć jej docelowy zysk jak i sprawi, że cel ten stanie się łatwiejszy do osiągnięcia poprzez postawienie celu redukcji kosztów do takiego poziomu, który znajdzie się poniżej poziomu szacunkowego kosztu wyznaczonego w stadium projektowania (celem może być obniżenie kosztów, aby wyeliminować jakiegokolwiek różnice, o które szacunkowe koszty przekraczają koszty zaplanowane; nazywa się to ustanawianiem celów i motywowaniem personelu), 2) stworzyć zestaw (zbiór) kroków, które podążają za harmonogramem (planem) przez pewien okres czasu, tj. np. przez dwa lub cztery lata (nazywa się to sukcesywnym harmonogramowaniem dotyczącym podejmowania decyzji), 3) wykorzystywać kreatywność ludzi pochodzących z różnych działów, w celu tworzenia alternatywnych planów, które w dalszej kolejności umożliwiają redukcje kosztów (określa się to burzą mózgow dla planów alternatywnych), 4) stosowanie metody, która odwołuje się do większości ludzi, krytycznie studiującej zaproponowane alternatywne plany i wybór najlepszego (nazywa się to oceną i selekcją alternatywnych planów).

tion model), z jakim można się spotkać w literaturze przedmiotu⁸. Kwadraty na rysunku 1 odzwierciedlają cztery połączone stany niezależnych zmiennych, które zostały zinterpretowane jako cztery archetypy redukcji kosztów, tj: ciągłe rynkowe innowacje, skracanie produktu, ciągłe udoskonalenia procesowe i radykalne innowacje.⁹ Szczegółowe zastosowanie TC w poszczególnych stanach tego modelu obrazuje rysunek 2.

Rysunek 1. Model czterech prostych wariantów redukcji kosztów

Brak potrzeby całkowitej zmiany	Ciągłe procesowe doskonalenie	Ciągłe rynkowe innowacje
	Skracanie produktu	Radykalne innowacje
Silna potrzeba całkowitej zmiany	Słaba orientacja rynkowa	Silna orientacja rynkowa

Zródło: A. Oldman i C. Tomkin [1998, s. 4].

Analizując i podsumowując pozostałą literaturę przedmiotu, można spotkać się z następującymi określeniami celów stosowania TC:

- zarządzanie kosztami, zanim zostaną poniesione (S. L. Ansari, J. E. Bell, CAM-I Target Cost Core Group [1997]), określenie kosztu cyklu życia (R. Cooper, R. Slagmulder [1997b]), lepsze planowanie kosztu (F. Robinson [1999]), oddolne zarządzanie kosztami nowych produktów (P. Everaert [1999, s.39])¹⁰; zdynamiczowane zarządzanie kosztami

⁸ Zobacz charakterystykę czterech reprezentatywnych podejść do formułowania strategii, omówione w pracy A. Oldmana i C. Tomkins'a [1998]

⁹ Zobacz dla przykładu archetypy sformułowane przez Miles'a i Snow'a [1978], *Organizational Strategy, Structure and Process*, New York, McGraw-Hill (za: A. Oldman i C. Tomkin [1998]).

¹⁰ F. Robinson [1999] uważa dodatkowo, iż celem TC jest nie tylko ustalanie kosztu docelowego dla nowych produktów, ale także dla uaktualnianych. Podobnie twierdzi T. Tanaka [1993]. Potwierdzają to także badania przeprowadzone przez L. M. Ellram [1999, s.13], z których wynika, iż 8 z 11 przebadanych firm stosuje TC dla udoskonalania istniejących produktów czy usług. Jest to między innymi podyktowane celem dostarczenia miar porównań dla wysokości kosztów dostawców jak i wewnętrznych funkcji zarządzania dostawami. Warto dodać, że 4 organizacje wskazywały także, iż wykorzystują one TC bardziej do składników nieprodukcyjnych, albo pozycji stosowanych wewnętrznie, aniżeli w stosunku do produktów czy usług, które są później sprzedawane.

przez wyzwalane rynkowo monitorowanie celów w zakresie kosztów¹¹; strategiczne zarządzanie kosztami (A. Szychta [2004, s. 149]), gdyż cel strategiczny został włączony do konstrukcji tej koncepcji (I. Sobańska (red.) [2003, s. 378]);

- określenie kosztu, po którym zaproponowany produkt o sprecyzowanej funkcjonalności i jakości musi być wytworzony, aby wygenerować pożądaną poziom zyskowności, przy przewidywanej cenie sprzedaży (R. Cooper, R. Slagmulder [1997b]); integracja, komunikacja i osiągnięcie pewnego poziomu kosztów produktu lub usługi z podaną funkcjonalnością (L. M. Ellram, G. A. Zsidisin [2001, s.617]); dostosowanie struktury kosztów produktu do wymagań rynkowych (P. Horvath, S. Niemand, M. Wolbold [1993]); stworzenie struktury kosztów wbudowanej w proces rozwoju produktu w fazie projektowania, rozwoju i planowania produktu, poprzez rozpoczęcie od miejsca, gdzie koszt jest generowany, przy zastosowaniu VE jak i innych technik¹²; określenie struktury kosztu rentownych produktów podczas fazy projektowania i rozwoju nowych lub zmodyfikowanych produktów (T. Tanaka [1993]); ustalanie i wspieranie osiągnięcia poziomu kosztów, wyrażonych zazwyczaj jako koszty produktu, które przyczyniają się efektywnie do spełnienia przez organizacje planowanych wskaźników finansowych (T. Yoshikawa, J. Innes, J. Mitchell, M. Tanaka, [1993]); otrzymanie kosztu docelowego (J. Innes [1999]);
- redukowanie kosztów produktu w całym cyklu życia produktu (T. Blecker, N. Abdelkafi, G. Kreutler [2004]); tworzenie presji na redukcję kosztów (R. Cooper, R. Slagmulder [1997b]); integracja strategii z programami redukcji kosztów (T. Hiromoto [1988]); identyfikacja możliwości redukcji kosztów (P. Horvath, S. Niemand, M. Wolbold [1993]); redukcja kosztów nowych produktów w ciągu cyklu ich życia, z jednoczesnym zaspokajaniem potrzeb konsumentów dotyczących jakości i niezawodności, analizowaniem wszystkich możliwych pomysłów dotyczących tej redukcji podczas fazy planowania, rozwoju i modelowania (Y. Kato [1993]); wsparcie procesu redukcji kosztów w fazie rozwoju i projektowania zupełnie nowych modeli czy też w pełni zmienionych lub jedynie nieznacznie zmienionych (Y. Monden, K. Hamada [1991]); zmniejszenie kosztu produktu¹³ w całym jego cyklu życia przy zaanga-

¹¹ Zob. M. Dłubak, Japońskie metody zarządzania kosztami czyli *Target Costing* w teorii i w praktyce (cz.1 i cz.2), http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controlling_w_teorii/artykuly/artykul35.htm, (stan na wrzesień 2004).

¹² T. Kobayashi, T. Tani, Y. Kato, H. Okano, N. Shimizu, Y. Iwabuchi, J. Fukada, S. Coorey, 1992, The Present State of Target Cost Management, (1), (2), (3) *Kigyo Kaikei (Accounting)*, Vol. 44, No. 5-7, za: H. Okano [1995, s.2].

¹³ Głównie redukcja kosztów materialnych, tj: kosztów zużytych materiałów i części, ale także może być stosowany do redukowania kosztów ogólnozakładowych – zob. M. Sakurai, 1995, Past and Future of Japanese Management Accounting, *Journal of Cost Management*, Fall 1995, p. 21-30, za: P. Everaert [1999, s.37].

zowaniu działań: badań i rozwoju, konstrukcji, produkcji, marketingu i rachunkowości, głównie w fazach planowania produktu i projektowania (M. Sakurai, 1989); obniżenie oszacowanego kosztu do poziomu kosztu docelowego przez lepszy opis techniczny i lepszy projekt produktu, który przyczynia się do uzyskania docelowego zysku przez produkt podczas jego życia na rynku (T. Tanaka [1993]);

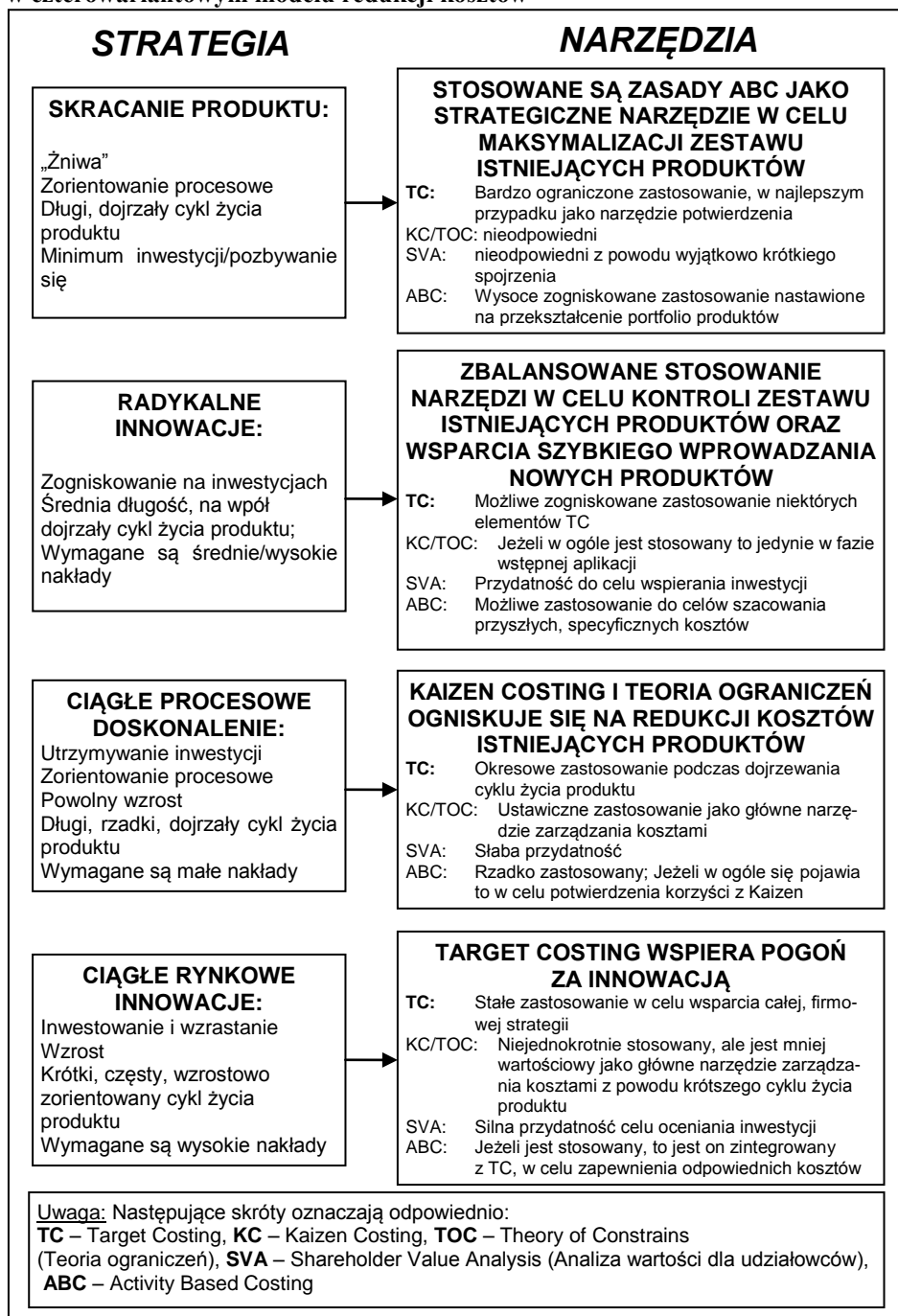
- dostarczanie podstawy dla kontroli kosztów w kolejnych fazach operacyjnych, a także aby zapewnić osiągnięcie podanych celów rentowności produktu w cyklu jego życia (P. Horvath, S. Niemand, M. Wolbold [1993])¹⁴; bieżąca kontrola kosztów (G. K. Świdarska (red.) [2003b, s. 234]);
- optymalizacja kluczowych czynników sukcesu (kosztu, jakości i czasu) produktu już w fazach rozwoju i projektowania, angażując przy tym interdyscyplinarny zespół funkcyjnych pracowników jak i innych uczestników łańcucha wartości, głównie dostawców (Okano H., Bonzeba E. L. [1998])¹⁵; redukcja kosztu, zapewnienie jakości, terminowe wprowadzenie nowych produktów na rynek oraz rozwój produktu, który przyciągnie klientów (Tani T. et al. [1994])¹⁶;
- zapewnienie opłacalności (rentowności) nowych produktów w momencie wprowadzenia na rynek (R. Cooper [1996a]; P. Everaert [1999, s. 35]), innymi słowy zagwarantowanie tego, iż przyszłe produkty będą generować wystarczające zyski pozwalające firmie osiągnąć jej długotrwałe plany zysku (R. Cooper, R. Slagmulder [1997b]); stworzenie atrakcyjnego, niezawodnego, ekonomicznego i komercyjnego produktu, który utrzyma rentowność dzięki swojej cenie w cyklu życia, przy udziale uszczegółowionej, interdyscyplinarnej pracy projektowej (F. Robison [1999]);

¹⁴ Stwierdzenie takie jest jednak odmienne od stanowiska prezentowanego przez M. Sakurai'a [1989], który uważa, iż celem TC jest planowanie kosztów, albo ich redukcja, ale nie kontrola. Podobną opinię wyraża także A. Szycha [2003a, 72], twierdząc, iż rachunek kosztów docelowych stanowi narzędzie planowania i obniżki kosztów produktu, zaś systemem stosowanym dla potrzeb kontroli kosztów jest rachunek kosztów standardowych. Wydaje się jednak, iż pogląd ten nie jest do końca właściwy, gdyż zarządzanie kosztami poprzez TC wiąże się także z kontrolą kosztów, co znajduje także potwierdzenie w praktyce – por. wyniki badań opublikowane przez T. Tani et al. [1994, s.76], z których wynika, iż niemal wszystkie firmy poddane badaniu kontrolują proces osiągania kosztu docelowego (104 firmy japońskie ze 107 przebadanych ogółem).

¹⁵ Można się spotkać także i z takim określeniem, iż celem TC jest osiągnięcie celów kosztowych i jakościowych (Freedman J. M. [1994]), zaś JAA [1994] (za: Okano H. [1995]) i JARA [1996] (za: Bonzeba E. L., Okano H. [1998]); dodaje, że także celów niezawodności i czasowych – ustalanych już w fazie planowania produktu i rozwoju, na poziomie zaspokajania postrzeganych potrzeb klientów.

¹⁶ Wyniki z przeprowadzonych badań – zob. T. Tani et al. [1994, s.71] – dotyczące pomiaru znaczenia celów TC, zarówno przy wdrażaniu jak i podczas stosowania TC, jednoznacznie wskazują, iż główną rolę odgrywała redukcja kosztów, w mniejszym zaś stopniu jakość produktu i w dalszej kolejności, spełnienie oczekiwań klientów czy też czas opracowania produktu. Jednakże w miarę upływu czasu zwiększało się znaczenie wszystkich tych celów, nawet tych, które początkowo zostały uznane za mniej istotne w momencie wdrażania systemu TC.

Rysunek 2. Charakterystyka strategii i narzędzi występujących w czterowariantowym modelu redukcji kosztów



Źródło: A. Oldman i C. Tomkin [1998, s. 7].

- dostarczenie wymaganego, docelowego zysku poprzez uwzględnienie średnio- i długookresowych bieżących warunków rynkowych (Y. Monden [1995]); kompleksowe zarządzanie zyskiem (Japan Accounting Association [JAA, 1994] – za: Okano H. [1995, s.2], Japanese Accounting Research Association [JARA [1996]] – za: Bonzeba E. L., Okano H. [1998, s.3]);
- koordynowanie projektu (specyfikacji produktu) i planowania (produkcji i sprzedaży), udoskonalanie projektu i produktu (F. Robison [1999]); projektowanie produktu i procesów, tak aby kierować staraniami udoskonalającymi, które nakierowane są na przyszłe koszty wytwarzania produktów¹⁷; ocenianie wpływu różnorodnych propozycji projektowych na koszty operacyjne, konstrukcyjne i rozwoju (B. Nixon [1998]), przede wszystkim wówczas, kiedy koszt jest krytycznym parametrem projektu;
- sprostanie przyspieszonym, technologicznym innowacjom (Tani T. et al. [1994]), dywersyfikacja potrzeb klientów (S. Sojak, H. Józwiak [2004], s. 218);
- umożliwienie kierownictwu zarządzania przedsięwzięciami w taki sposób, aby były one rentowne na bardzo konkurencyjnym rynku (Society of Management Accountants of Canada [1994, s.4]); wsparcie zaangażowania pracowników i innych uczestników łańcucha wartości do obniżania kosztów produkcji¹⁸, komunikowanie potrzeb pomiędzy wszystkimi zaangażowanymi grupami, koordynacja wysiłków zespołu projektowego (IMA [1998]), wsparcie wzajemnych powiązań pomiędzy producentem a dostawcami (L. M. Ellram, G. A. Zsidisin [2001, s.617]); pomoc inżynierom i projektantom w ich procesach decyzyjnych i przyczynienie się do tego, aby byli oni ostrożni we wdrażaniu alternatywnych projektowych rozwiązań mających wpływ na przyszłe koszty nowego produktu (S. Cavaliere, P. Maccarrone, R. Pinto [2004, 167]), motywowanie pracowników jak i dostarczanie im instrumentów, które umożliwiają im działać i myśleć we właściwy sposób;
- skuteczna walka konkurencyjna poprzez: utrzymanie konkurencyjności kosztowej przy jednoczesnym zaspokajaniu zdywersyfikowanych po-

¹⁷ R. Kaplan, A. A. Atkinson, (1998), *Advanced Management Accounting*, (Upper saddle River, NJ: Prentice Hall) – za: Aharony J., Elnathan D., Raz Y. [2003]. Por. także A. Karmańska [2002, 114-116], gdzie autorka przytaczając koncepcje ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa, oparte między innymi na działaniach, wymienia w rodzinie tych koncepcji rachunek kosztów docelowych, co pozwala stwierdzić, iż jednym z celów TC jest właśnie **ustawiczne doskonalenie przedsiębiorstwa**. S. Sojak i H. Józwiak [2004, s.219] wyrażają pogląd, iż głównym celem działań prowadzonych i kontrolowanych w ramach TC jest właśnie promowanie ciągłego usprawniania, nie zaś na przykład ustalanie odpowiedzialności.

¹⁸ M. Sakurai, P. Scarbrough P., 1997, *Japanese Cost Management*, Crisp Publicaton, California – za: Y. Ward, A. Graves [2004].

trzeb klientów¹⁹ (L. M. Ellram [1999, s.11]; Tani T. et al. [1994]) oraz przy jednoczesnej realizacji zysku zgodnie z planem strategicznym (B. C. Wu [2000]), jasne definiowanie całościowych zadań i wyzwań, którym musi sprostać organizacja podczas rozpoczęcia produkcji i utrzymania produktu (IMA [1998]); monitorowanie aktualnych dostawców jak i całkowitej efektywności kosztowej w stosunku do celów, aby zachęcić dostawców do pozostania konkurencyjnymi oraz ażeby utrzymać konkurencyjność firmowych produktów czy usług w momencie dojrzewania rynku (L. M. Ellram [1999, s.13]).

W praktyce konkretnych przedsiębiorstwach można się ponadto spotkać z realizacją przykładowych celów szczegółowych:²⁰

- automatyzacja fabryki, dążenie do osiągnięcia wyższej wydajności pracy (przykład oddziałów firmy Daihatsu);
- dążenie do zmniejszenia kosztów zmiennych (firma Izusu – 1966 r.);
- wytwarzanie wyrobów wysokiej jakości, których funkcjonalność przewyższałyby produkty konkurentów (i to przy ich niskich cenach – przykład korporacja Canon);
- osiągnięcie zamierzonych zysków (firma Fuji, Xerox oraz Nissan);
- zarządzanie funkcjonalnością produktu i zapewnienie utrzymania poziomu kosztu docelowego każdego typu samochodu (Nissan);
- wywieranie wpływu na ceny oferowanych przez dostawców materiałów i części do samochodów (Nissan);
- ustalanie docelowych kosztów poszczególnych komponentów koparek, a punkt wyjścia w tym rachunku stanowi następująca relacja: wymagania klientów – cena – funkcjonalność (Komatsu);
- redukowanie wewnętrznych kosztów nowo zaprojektowanych produktów oraz zapewnianie, że koszty części są w dalszej kolejności redukowane podczas trwania procesu produkcyjnego (Fiat);
- lepsze zrozumienie i zarządzanie kosztami oraz bazą dostaw, a w szczególności pomoc w elastycznym wytwarzaniu drukarek atramentowych swoim dostawcom, w celu przesunięcia się od strategii przemysłowej (mała ilość, duża marża) w kierunku strategii cenowej i rozwoju produktu zorientowanej na klienta (duża ilość, niska marża) (przykładem firma Hewlett-Packard), a także:
 - osiągnięcie znacznych obniżek cenowych;
 - otwieranie dialogu ze swoimi dostawcami, aby uzasadnić potrzebę redukcji kosztów;
 - ocenianie wyborów pod kątem własnych działań i wymagań;

¹⁹ Por. też T. Freeman [1998, s.14], który twierdzi, iż celem TC jest dostarczenie klientom produktów, jakich pragną, w czasie, w jakim ich potrzebują oraz za cenę, na jaką mogą sobie pozwolić, a które dodatkowo przyniosą firmie odpowiedni zysk.

²⁰ Przykłady zebrane głównie na podstawie: R. Cooper, R. Slagmulder [1997b], A. Szychta [2000b, s.4-5; 2004, s.143], Supplier Selection & Management Report [2000], A. Enrietti, M. Follis, J. Whitford [2002].

- pomoc w uwydatnieniu nośników kosztów w łańcuchu dostaw;
- wspieranie wysiłków związanych z ciągłym udoskonalaniem.

Jak podkreśla A. Jarugowa [1998, s. 153], system rachunku kosztów docelowych został stworzony w celu implementacji długookresowej strategii firmy i stanowi on obecnie całościowy system zarządzania kosztami w długim okresie. W pracy zbiorowej pod red. G. K. Świdorskiej [2003b, s.237] autorzy wskazują na możliwość wykorzystania rachunku kosztów docelowych do realizacji podstawowych celów strategicznych przedsiębiorstwa, takich jak:

- cele finansowe: oczekiwany zysk (wyrażony oczekiwaną rentownością sprzedaży, oczekiwaną stopą zwrotu z aktywów, oczekiwaną stopą zwrotu z kapitału),
- cele rynkowe, np. oczekiwany udział w rynku, wdrożenie określonej liczby nowych produktów,
- satysfakcja klientów poprzez zapewnienie wymaganej jakości produktów jak i zapewnienie wymaganej funkcjonalności produktów.

Pomimo różnorodności szczegółowych celów zastosowań TC realizowanych przez firmy wdrażające bądź stosujące rachunek kosztów docelowych, jak też pomimo różnych szczególnych, konkretnych rozwiązań w danej organizacji – to system rachunku kosztów docelowych wykazuje pewne cechy wspólne²¹.

2. Funkcje rachunku kosztów docelowych

Rachunek kosztów docelowych, będąc częścią funkcji zarządzania kosztami w całym cyklu życia produktu, wpisuje się między innymi w takie funkcje zarządzania jak: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolę. Przyczynia się do realizacji celów stawianych przed organizacją, posługując się właściwymi sobie narzędziami. Ponadto podkreślić można i osobno wymienić funkcję informacyjną, kalkulacyjną, koordynowania, integrowania i sterowania. W szczególności:

➤ *Funkcja informacyjna*

Polega na pozyskiwaniu (zarówno z otoczenia zewnętrznego jak i z wnętrza przedsiębiorstwa), gromadzeniu, przetwarzaniu i dostarczaniu przez system TC odpowiedniej informacji do odpowiednich odbiorców – uczestników procesu TC (informacji dotyczących dla przykładu kosztu docelowego, danych rynkowych czy pożądanego zysku) - we właściwej formie i we właściwym czasie, w celu realizacji pozostałych funkcji TC. Ponadto system TC wzmacnia organiza-

²¹ Z których za istotniejsze cechy charakterystyczne uważa się przede wszystkim: zorientowanie na potrzeby klientów; ustalanie kosztów produktu poprzez odjęcie od ceny akceptowanej przez klientów – pożądanego marży zysku; skupienie na fazie planowania i projektowania produktu; wykorzystanie zespołów interdyscyplinarnych; rozpatrywanie kosztów produktu pod kątem całego cyklu jego życia; zaangażowanie dostawców w rozwój nowego produktu; wykorzystanie specyficznych narzędzi jak na przykład: VE, QFD, Tabele kosztów.

cyjną funkcję zdobywania, dystrybucji i interpretacji informacji, jak i efektywnego, organizacyjnego uczenia się²².

➤ *Funkcja planowania*

Jest podstawą wszystkich pozostałych funkcji zarządzania. Polega w szczególności na określaniu przyszłej działalności gospodarczej, na charakteryzowaniu przyszłego produktu pod kątem ceny, zysku, marży i kosztu, dotyczy przewidywania pożądanej przyszłości oraz opiera się na odpowiednim doborze środków w celu jej zrealizowania.

➤ *Funkcja organizowania, integrowania i koordynowania*

Przejawia się w mechanizmie integracyjnym TC, który wiąże różnorodne, funkcjonalne jednostki w jeden spójny (logiczny) system oraz koordynuje je tak, aby przyczyniały się do osiągania sformułowanych i wytyczonych celów (m.in. zysków, kosztów). TC łączy wszystkich uczestników zespołów projektowych²³.

TC nie może być podejmowany bez pełnego wsparcia kierownictwa najwyższego szczebla jak i bez wsparcia ze strony innych obszarów biznesowych, włączając w to marketing, rozwój produktu, zaopatrzenie czy też specjalistów od rachunkowości zarządczej, projektantów, konstruktorów, technologów, kierowników i bezpośrednich wykonawców wyrobów, którzy powinni być zaangażowani w proces TC²⁴. Ponadto TC przyczynia się do zmian kulturowych w organizacji: przekształca organizację od ukierunkowanej na inżynierię w organizację prowadzoną przez produkt, przez klientów.

Rachunek kosztów docelowych przyczynia się także do integracji procesów energomaterialnych i energoinformacyjnych²⁵ występujących w systemie

²² Zob. wyniki badań J-M Choe [2002, s. 143], które sugerują, iż przy wysokim poziomie zaawansowania technologii wytwarzania, w celu zaopatrzenia w informację, która ma skutkować wzrastającym stopniem wykonania (dokonania) poprzez organizacyjne uczenie się, system TC powinien zostać wdrożony, zaś duża ilość informacji powinna być często i szybko dostarczana. M. Dobija [2005, s.365] wyraźnie podkreśla, iż koncepcja TC uwypukla element informacji i konieczność stałego przetwarzania informacji jako proces towarzyszący produktowi oraz integruje ją z globalnym procesem zarządzania. Rachunek kosztów docelowych ogniskuje się bowiem na procesach informacyjnych związanych z produktem, rozpatrywanym jako proces energoinformacyjny, czyli jako idea, konstrukcja myślowa (prace badawczo rozwojowe, projektowe, wdrożeniowe, zmiany uprzednich ustaleń, decyzje podejmowane w całym okresie życia produktu). Ponadto można powiedzieć, iż TC będąc częścią strategicznej rachunkowości zarządczej, koncentruje się na zapewnieniu informacji potrzebnych do podejmowania takich decyzji, jak: określanie przedmiotu działalności podmiotu, wytyczanie kierunków rozwoju przedsiębiorstwa, alokacja jego zasobów, wybór technologii wytwarzania, zmiany organizacyjne przedsiębiorstwa, długookresowe inwestowanie kapitału – zob. E. Nowak [2003a, s.14-15].

²³ Najczęściej TC oparty jest na strukturze macierzowej, w ramach której powołuje się interdyscyplinarne zespoły. Szerzej na temat aspektów organizacyjnych TC zobacz prace: Y. Monden [1995, s. 183-190]; S. L. Ansari, J. E. Bell and the CAM-I Target Cost Core Group [1997, s. 98-110, 159-179]; F. Robinson [1999, s. 111-115]; S. Sojak, H. Józwiak [2004, s. 190-197].

²⁴ Por. I. Sobańska (red.) [2003, s. 380], która stwierdza, iż TC wymaga nowej organizacji pracy opartej na współpracy ponadoddziałowej i ponadfunkcjonalnej pracowników. Dodaje ponadto, iż istotna jest tutaj konwergencja między rachunkiem kosztów celu, a zintegrowanym systemem CIM (Computer Integrated Manufacturing – wytwarzaniem zintegrowanym komputerowo).

²⁵ Więcej na temat istoty tych procesów – zob. M. Mazur, *Cybernetyka i charakter, PIW, Warszawa 1976* - za: M. Dobija [2005, s.365].

zarządzania, nadając mu tym samym nową jakość. Jak pisze M. Dobija [2005, s. 365-366]: „Zmniejsza się przy tym znaczenie formalnych algorytmów optymalizacyjnych na rzecz postaw zgodnego współdziałania, rzeczowego i uczciwego komunikowania, wspólnego rozwiązywania problemów, wykorzystywania intuicji i wiedzy o przyszłości. Ten system jest otwarty na wykorzystanie systemów informacyjnych najwyższych generacji i elementów sztucznej inteligencji w połączeniu z synkretyzmem w zakresie podejmowania decyzji wypracowanych na podstawie empirycznej wiedzy osiągniętej metodą prób i błędów w procesach wprowadzania produktów lub przez naśladownictwo istotnych dokonań konkurentów.”

➤ Funkcja motywacyjna

Realizowana jest głównie poprzez tworzenie zarówno wielkości służących za podstawę motywowania wszystkich pracowników i uczestników łańcucha wartości (produkcyjnych jak i nieprodukcyjnych) do poszukiwania i wdrażania nowych, innowacyjnych rozwiązań organizacyjnych, technicznych, technologicznych, które przyczyniają się i umożliwiają osiągnięcie założonego kosztu docelowego produktu w całym cyklu życia produktu²⁶ jak i poprzez tworzenie warunków do wydajnej i efektywnej pracy. Skuteczny system motywacyjny TC powinien być przede wszystkim:²⁷

- przejrzysty oraz zrozumiały dla wszystkich pracowników z punktu widzenia jego budowy, sposobu działania oraz procesu oceniania i wynagradzania,
- zorientowany na podstawowy cel, którym jest osiągnięcie docelowego kosztu wytwarzania produktu (tak, aby osiągnąć zgodność celów osobistych pracowników z celami jednostki),
- elastyczny, co ma duże znaczenie w wysoce zmiennym otoczeniu, wywierającym wpływ na sytuację przedsiębiorstwa.

Bez odpowiedniej realizacji funkcji motywacyjnej wdrożenie TC może być nieefektywne. Niejednokrotnie jest to zagadnienie decydujące o powodzeniu implementacji TC.

➤ Funkcja kontrolna

²⁶ Zob. T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościński [1999b, s. 28]. T. Hiromoto [1988] wyraźnie zaznacza, iż wdrożenie TC usuwa wewnętrzne bariery komunikacji pośród pracowników jak i uwydatnia efekt motywacyjny TC. Y. Moden [1995, s. 12] pisze, iż każdy system, który wspiera decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie (a takim systemem jest TC) musi kierować i motywować pracowników z wielu działów, aby użyli swojej kreatywności i osiągnęli ustalone cele. P. Everaert [1999, s. 35] stwierdza między innymi, iż projektanci powinni być zmotywowani do urzeczywistniania oddolnego zarządzania kosztami przyszłych produktów i wdrażania pomysłów redukcji kosztów w sposób, który nie powoduje uszczerbku na jakości przyszłych produktów czy też projektowanego czasu wprowadzenia na rynek, czy rentowności produktu. Pomysły pracowników firmy muszą być zebrane razem przez wzgląd na osiąganie wspólnych celów i nie mogą być pozostawione w rozproszeniu i zdeorganizowane. Innymi słowy, przedsiębiorstwo potrzebuje zunifikowanego i racjonalnego systemu w celu budowania konsensusu i podejmowania decyzji. Taki system musi zapewnić TC.

²⁷ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierziński [2004, s. 141].

Przejawia się w bieżącym działaniu zmierzającym do osiągnięcia założonych celów poprzez ciągle badanie stopnia ich realizacji (monitorowanie²⁸). Cechująca TC orientacja sterowania ex-ante powoduje przyszłe kształtowanie rozwoju kosztów i jego strukturę, a odbywać się to może między innymi poprzez controlling kosztów produktu²⁹.

G. K. Świdarska (red.) [2003b, s. 234] wyszczególnia i wymienia dwa podstawowe modele kontroli kosztów docelowych, podkreślając w ten sposób funkcję bieżącej kontroli kosztów spełnianej przez rachunek kosztów docelowych³⁰, a mianowicie:

1. wykorzystanie koncepcji kosztu docelowego jako bieżącego standardu kosztu. Kontrola i ocena efektów działalności ośrodka odpowiedzialności następuje poprzez określenie odchyień pomiędzy kosztem rzeczywistym a docelowym w kolejnych okresach.
2. wykorzystanie koncepcji kosztu docelowego do ustalenia celu, który powinien zostać zrealizowany w oznaczonym czasie. Kontrola i ocena efektów działalności ośrodka dokonywana jest poprzez pomiar stopnia realizacji celu w kolejnych okresach oraz określenie, czy cel został osiągnięty w wymaganym czasie.

➤ Funkcja kalkulacyjna

Przejawia się w zadaniu TC, jakim jest doprowadzenie kosztów do pożądanego poziomu poprzez dokładną specyfikację produktu oraz lepsze jego zaprojektowanie i skonstruowanie³¹. Funkcja ta wynika m.in. z aspektu kalkulacyjnego TC.

➤ Funkcja sterowania

Jest wyrazem działań sterujących, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływaniu na strukturę kosztów przedsiębiorstwa jak i na relacje przyczynowo

²⁸ Por R.. Cooper, R. Slagmulder [1997b, s.119-122].

²⁹ Zob. M. Dłubak, Japońskie metody zarządzania kosztami, czyli Target Costing w teorii i w praktyce (cz.1 i cz.2), http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controlling_w_teorii/artykuly/artykul35.htm,

(stan na wrzesień 2004), gdzie autor pisze, iż zadane produktowi koszty docelowe mogą pełnić rolę wskaźników wczesnego ostrzeżenia w odniesieniu do ponoszonych kosztów rzeczywistych. Porównanie kosztów rzeczywistych z kosztami docelowymi ujawnia odchylenia, które następnie należałoby zbadać i odpowiednio korygować. Trzeba zdawać sobie sprawę, iż koszty wyższe od docelowych prowadzą do zbyt drogich produktów, które będą wymagały korekt (zmian) wpływających na moment wprowadzenia produktu na rynek. Inny autor - P. Woodlock [2000, s. 51] - uważa, iż TC reprezentuje jedną z najbardziej obiecujących technik kontroli kosztów, zaś koszty docelowe są wartością dla firmy, ponieważ zmuszają firmę do rozważania kosztów produkcyjnych jak i nieprodukcyjnych, poprzedzających projektowanie produktu.

³⁰ O funkcji kontrolnej TC wspominają także T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościński [1999b, s. 28]], a także P. Wroński [2005, s.99], który wymienia rachunek kosztów działań oraz rachunek kosztów docelowych jako podstawowe instrumenty kontroli dla poziomu operacyjnego i strategicznego, tj. kontroli oraz sterowania bieżącymi i przyszłymi kosztami – zob. R.S. Kee, Evaluating the Economics of Short- and Long-Run Production-Related Decisions, „Journal of Managerial Issues, Summer 2001, Vol. 13, Issue 2.

³¹ Zob. A. Szychta [1996a, s. 95; 1997a, s. 60]. Por. także H. Okano [1995, s. 9-10]

– skutkowe oraz prowadzą do obniżenia poziomu kosztów w firmie³². Odnosi się w szczególności do sterowania tzw. strefą przetrwania (*surival zone*) i przejawia się w dwóch pełnionych rolach przez TC:

1. rozszerzania strefy przetrwania,
2. optymalizacji w obrębie strefy przetrwania.³³

Strefa przetrwania jest to obszar, który powstaje między wielkościami maksymalnymi i minimalnymi dotyczącymi takich agregatów jak cena, jakość, funkcjonalność³⁴ (przykładowy sposób ilustracji strefy przetrwania został zaprezentowany na rysunku 3). Jednostka gospodarcza, która pragnie utrzymać się na rynku, powinna tak zaprojektować produkt, aby znajdował się w tym obszarze, bowiem będzie to oznaczać, że spełnia on oczekiwania klientów.

Szersza strefa przetrwania daje większe możliwości wzmocnienia zysku w danej firmie, dostarcza rozszerzony zakres alternatyw, spośród których jednostka może dokonywać selekcji kombinacji tzw. trójkątów przetrwania. System rachunku kosztów docelowych powinien przyczyniać się do poszerzania tej strefy w szczególności poprzez manipulację wewnętrznymi czynnikami w firmie (na przykład technologią)³⁵. Miarą dokonań dotyczących rozszerzającej się strefy przetrwania jest stopień obszaru (strefy) ekspansji. Jest to różnica po stronie kosztów, po których firma może wytwarzać produkt, stosując stare i nowe technologie przy sprecyzowanej funkcjonalności i czasie dostarczenia produktu na rynek (*lead time*). Skutkiem tego, przedstawienie kosztów ekspansji strefy przetrwania jest zaprojektowane poprzez redukcje kosztów wytwarzania przy wyszczególnionej funkcjonalności i określonym czasie dostarczenia produktu na

³² Zob. I. Sobańska [1998a]

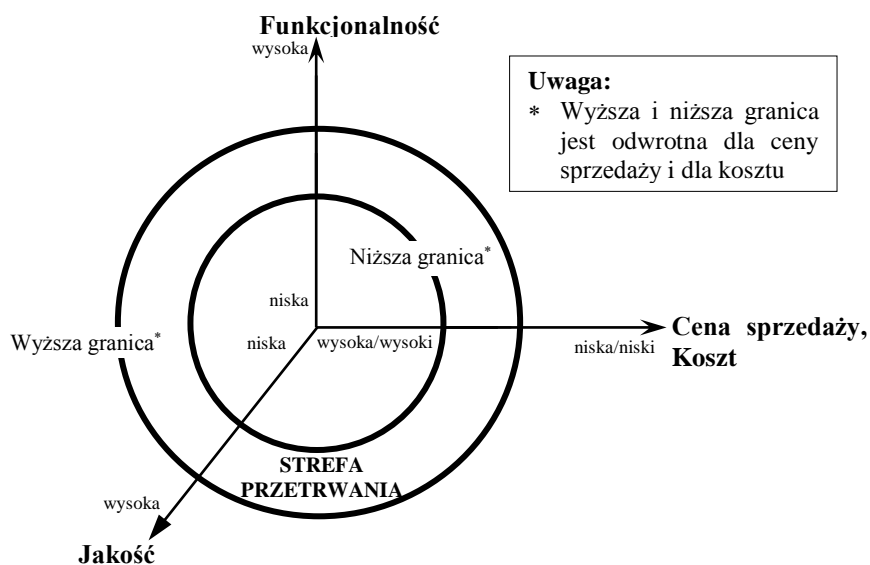
³³ Zob. K. Koga [1999, s. 33-38].

³⁴ Przy czym cena jest ustalana przez rynek, zaś przez jakość rozumie się stopień spełniania danych wymagań, natomiast funkcjonalność określa wymagania stawiane produktowi. Minimalny, dopuszczalny poziom jakości i funkcjonalności wynika z wartości poszczególnych charakterystyk, jaką konsumenci są w stanie zaakceptować bez względu na wartość dwóch pozostałych, zaś maksymalny, możliwy do osiągnięcia ich poziom, determinują możliwości danej firmy, uważając przy tym, aby nie spowodowały one znacznego obniżenia pozostałych cech. Co się zaś tyczy ceny, to maksymalną dopuszczalną wartość określają klienci w odniesieniu do ceny jaką są w stanie zaakceptować, bez względu na wartość przypisywaną jakości i funkcjonalności, zaś minimalny jej zakres wyznacza samo przedsiębiorstwo. Jest ona odzwierciedleniem ceny jaką może zaakceptować firma w wypadku produktu cechującego się minimalnym poziomem dwóch pozostałych agregatów – zob. więcej w R. Cooper, R. Slagmulder [1997b, s. 30-34] oraz S. Sojak, H. Józwiak [2004, s. 27-29].

³⁵ Należy pamiętać, iż zakres kontroli przez firmę zewnętrznych czynników (takich jak na przykład: popyt nabywców, konkurencję rynkową, gusty klientów) jest oczywiście możliwy, ale jest on w dużej mierze bardziej ograniczony niż ten odnoszący się do czynników wewnętrznych. Termin „technologia” w tym miejscu wskazuje na dynamiczne możliwości (zdolności) takie jak: umiejętności koordynacji pomiędzy projektem produktu a inżynierią procesu, formalnymi i nieformalnymi systemami informacji, w celu gromadzenia i interpretacji danych kosztowych oraz zdolności do przekazywania wiedzy dostawcom części do produkcji czy materiałów i na odwrót. Usprawniają one organizacyjną technologię poprzez ponowne zaprojektowanie produktu i ponowne rozpatrzenie procesów wytwarzania.

rynek (zobacz rysunek 4, który ilustruje przykładowy schemat ekspansji strefy przetrwania).

Rysunek 3: Strefa przetrwania



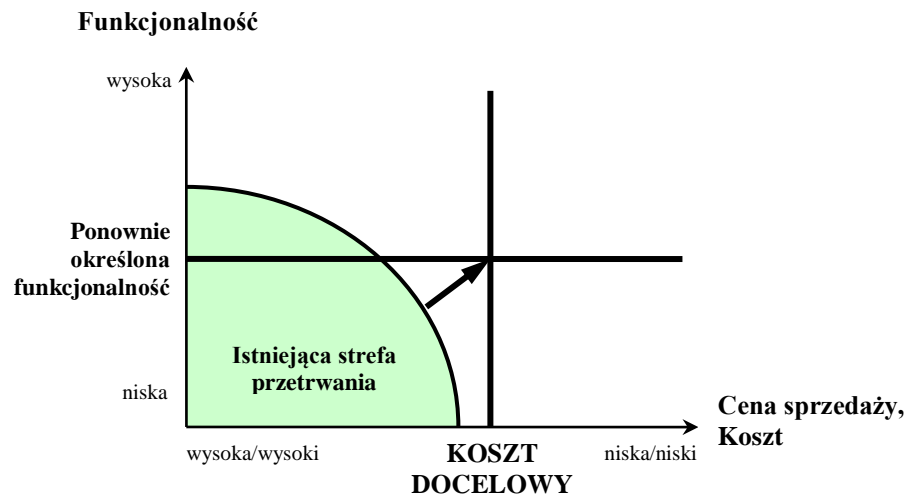
Źródło: K. Koga [1999, s.55].

Nie zawsze jednak możliwe jest osiągnięcie kosztu docelowego poprzez ekspansję strefy przetrwania. Częstokroć firmy, cechujące się długą historią w stosowaniu TC, wyczerpywały dalsze możliwości redukcji kosztów, jednakże bardzo dobrze potrafiły dostrajać cel do realnego poziomu.³⁶ Regulowanie celu kosztowego jest międzyfunkcyjnym wysiłkiem, w celu zidentyfikowania najlepszej pozycji w strefie przetrwania po tym, jak udoskonalona technologia rozszerza strefę przetrwania jak to tylko możliwe (zobacz rysunek 5 obrazujący

³⁶ Regulacja celu wiąże się z ze zmianą funkcjonalności produktu i czasu rozwoju. Jednakże nie jest to łatwe i proste zadanie, gdyż owa weryfikacja jest wynikiem między innymi negocjacji pomiędzy biznesowymi funkcjami dotyczącymi projektowania produktu, inżynierii procesu wytwarzania i planu marketingowego. W szczególności złożoność tego procesu można wytłumaczyć tym, iż po pierwsze – celowe regulowanie angażuje wielorakie funkcje odpowiedzialne za różnorodne aspekty produktu jak i rozmaite punkty widzenia. Po drugie – chociaż celowa regulacja, co do zasady, powinna mieć miejsce tylko po każdym wypróbowanym wysiłku związanym z redukcją kosztów, to nie jest oczywistym moment zakończenia udoskonalania technologii. Może wystąpić zagrożenie, iż przedsiębiorstwo spędzające zbyt wiele czasu nad redukcją kosztu straci czas, który powinien być przeznaczony na precyzyjne i optymalne regulowanie trójkątów przetrwania, w szczególności do sprecyzowania kosztu i funkcjonalności tak, aby klienci doceniali produkt. Może również taka firma być później zmuszona do opóźnienia wprowadzenia produktu na rynek. Stąd bierze się między innymi napięcie pomiędzy dalszą redukcją kosztów a celowym regulowaniem. Po trzecie regulacja taka zależy od wielu zmiennych, które przyczyniają się do skomplikowania samej optymalizacji.

przykładową optymalizację strefy przetrwania). Optymalizacja polega w szczególności na znalezieniu najlepszej kombinacji ceny, funkcjonalności i czasu wprowadzenia na rynek produktu w celu maksymalizacji zyskowności produktu w długim okresie.

Rysunek 4: Ekspansja strefy przetrwania



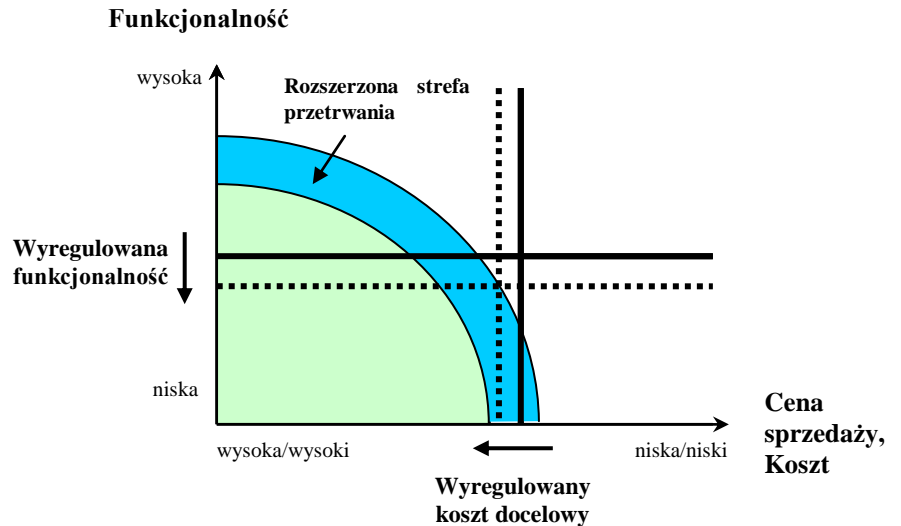
Źródło: K. Koga [1999, s.56].

Optymalizacja w obrębie strefy przetrwania mierzona jest zyskownością produktu. Jest to kwota przyrostu zysku, która jest realizowana poprzez regulowanie trójkątami przetrwania w ramach rozszerzonej strefy przetrwania³⁷.

W przedsiębiorstwach, w których wdrożony został TC – funkcja sterowania jest realizowana na te dwa sposoby. W szczególności realizacja celu lub osiągnięcie celu prowadzi do rozszerzania strefy przetrwania, natomiast określanie celu lub kalkulację celu powinna ułatwiać optymalizacja w obrębie strefy przetrwania³⁸.

³⁷ Przykładem może być produkt, który cechując się wyższą funkcjonalnością i ceną sprzedaży, może wygenerować wyższy zysk, aniżeli produkt z niższą ceną sprzedaży i niższą funkcjonalnością. Różnica zaś między tymi dwoma wielkościami zysku jest dokonaniem optymalizacji w obrębie strefy przetrwania poprzez ukazanie wzrostu zysku w ramach regulacji trójkątami przetrwania przy podanej, firmowej technologii.

³⁸ K. Koga [1999, s. 36] podaje, iż ważność tych dwóch ról, funkcji TC, została zweryfikowana pośrednio w roku 1996 przez K. Kogę i T. Matsuo w dwóch firmach z branży kamer video. Ponadto opisuje i wyjaśnia funkcję sterowania w procesie TC wskazując, iż najpierw ustalany jest cel kosztowy zgodny z określoną z góry funkcjonalnością i czasem rozwoju. Następnie proces ten determinuje cel, aby osiągnąć optymalizację w obrębie *spodziewanej* strefy przetrwania. Potem firma włącza się w działania związane z redukcją kosztu tak, aby dostosować się do kosztu docelowego. Ten etap rozszerza strefę przetrwania. Na końcu ponownie ustanawia cele na skutek starań związanych z redukcją kosztu – cele te umożliwiają lepszą optymalizację w obrębie *poszerzonej* strefy przetrwania. Fazy te są płynne, a granice są zamazane.

Rysunek 5: Optymalizacja w obrębie strefy przetrwania

Źródło: K. Koga [1999, s.56].

Wydaje się, że jako narzędzie zarządzania strategicznego, TC przejmuje też niżej wymienione funkcje zarządzania strategicznego³⁹, a mianowicie:

- stałe badanie otoczenia: wykrywanie i analiza trendów, które mogą stanowić szanse i zagrożenie dla organizacji. Podstawową rolę odgrywa tu proces programowania;
- analiza organizacji ze względu na silne i słabe strony (jest to diagnoza procesów i struktur, które powinny ujawnić potencjał, rzeczywiste możliwości organizacji);
- wybór oraz praktyczna realizacja strategii. Jest to proces ciągły, w którym analiza zarówno organizacji jak i otoczenia musi ulegać rewizji w świetle nowej informacji, co może oznaczać konieczność dokonywania korekt strategii.

Ponadto I. Sobańska [1998a, s.79] wskazuje na zadania zarządzania strategicznego, realizowane przez TC. Należą do nich:

- szacowanie, wycena i oddziaływanie na poziom kosztów identyfikowalny jako skutek określonych decyzji strategicznych,
- szacowanie i analizowanie wielkości (przyczyn) mających wpływ na przyszły poziom kosztów,
- obliczanie i prezentacja kosztów elementarnych procesów (działań),
- analizowanie i planowanie kosztów za pomocą analizy wartości i w porównaniu z konkurencją,

³⁹ Por. H. J. Ansoff [1985, s. 10].

- analizowanie i planowanie kosztów pełnego cyklu życia produktu. Jako punkt ciężkości działań podejmowanych w ramach zarządzania strategicznego wymienia się poziom kosztów.

Zakończenie

Rachunek kosztów docelowych jest zintegrowanym procesem, który prezentuje kompleksowe podejście do zarządzania kosztami⁴⁰, zmierzające do usprawniania działań i procesów pracy jednostki gospodarczej, aby można było skuteczniej zaspokajać, a nawet wyprzedzać zmieniające się potrzeby klientów. Umożliwia on wyznaczenie kosztu nowego produktu o założonych cechach w fazie jego projektowania (formułowania strategii) oraz jego osiągnięcie w fazie wytwarzania (realizacji strategii i celu strategicznego). Posiada cechy interdyscyplinarne i jest powiązany ze współczesnymi koncepcjami i metodami zarządzania⁴¹. Ponadto na uwagę zasługuje fakt, na który wskazuje W. Brzezina oraz E. Krajewska - Bińczyk [1997, s. 109], iż uwzględnia on cały cykl danej działalności gospodarczej (między innymi cykl życia produktu, cykl życia technologii czy też cykl inwestycyjny, czyli w szczególności fazy przygotowania, realizacji oraz eksploatacji inwestycji). Takie oddziaływanie na koszty we wczesnych etapach działalności przyczynia się do ograniczenia ryzyka poniesienia straty⁴².

Rachunek kosztów docelowych wykorzystuje zróżnicowane spektrum technik i narzędzi w poszczególnych etapach rozwoju produktu⁴³, wymusza

⁴⁰ Koncepcja rachunku kosztów docelowych jest odmienna od tradycyjnych systemów zarządzania kosztami, zaś poprzez zarządzanie kosztami realizowane przez dane przedsiębiorstwo w środowisku TC należy rozumieć celowe, świadome i ciągle podejmowanie przez pracowników działań sterujących (decyzji) zmierzających do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu i struktury kosztów w przedsiębiorstwie, z uwzględnieniem pożądanego przez nabywców (konsumentów) poziomu funkcjonalności i jakości produktu (wartości postrzeganej przez klienta). Czynności podejmowane w ramach zarządzania kosztami nowego produktu, w takim rozumieniu, powinny dążyć do jednoczesnej optymalizacji realizacji kosztu i wartości, obejmując swym zasięgiem cały cykl życia produktu oraz sterowanie kosztami pod kątem działań tworzących i niedodających wartości w całym łańcuchu wartości. Zarządzanie kosztami poprzez koszty docelowe determinuje zatem sposób funkcjonowania całego przedsiębiorstwa.

⁴¹ Takimi jak na przykład: całkowite zarządzanie jakością; satysfakcjonowanie klienta; reengineering; benchmarking; inżynieria symulacyjna; wizja i kultura organizacji; rozwój myślenia strategicznego; szybkość i elastyczność działania; organizacja ucząca się; zarządzanie wiedzą i kompetencjami; zarządzanie przedsiębiorstwem oparte na podejściu procesowym.

⁴² TC odpowiada na pytanie: jaka musi być efektywność działań potrzebnych do wykonania produktu, aby mógł on zapewnić przedsiębiorstwu sukces rynkowy? Dzięki wczesnemu oddziaływaniu na koszty, ryzyko niepowodzenia projektu i rozwoju produktu może być minimalizowane, na przykład poprzez eliminację w znacznym stopniu nieprzewidzianych kosztów związanych choćby z koniecznością dokonania zmian niektórych parametrów produktu lub poprawy jego procesu wytwarzania.

⁴³ Integruje w cyklu życia produktu takie narzędzia rachunkowości zarządczej jak między innymi: ABC/ABM (rachunek kosztów działań i zarządzanie działaniami); Kaizen costing (rachunek kosztów ciągłego doskonalenia); BSC (Zbilansowaną Kartę Wyników); TBM (koncepcję globalnego zarządzania czasem); TQM (koncepcję globalnego zarządzania jakością); Lean Production (koncepcję odchudzonego zarządzania); JIT (*just-in-time* – system dostaw dokładnie na czas);

stosowanie odpowiedniego wspomaganie informatycznego⁴⁴ w celu zidentyfikowania, gromadzenia i przetwarzania informacji użytecznych w sterowaniu całym łańcuchem wartości oraz wymaga odpowiedniej kultury organizacyjnej i zaangażowania nie tylko ze strony pracowników, ale także dostawców czy klientów.

TC łączy w sobie między innymi zarządzanie przez cele z zarządzaniem procesowym, bowiem ściśle precyzuje cele w obrębie całej organizacji jak i dla poszczególnych pracowników, które to cele realizowane są poprzez różnorodne, sekwencyjne jak i symultaniczne działania (procesy) w firmie.⁴⁵ W systemie rachunku kosztów docelowych cele firmy osiąmane są nie tylko poprzez samą obniżkę kosztów i pomiar wyników dla potrzeb kontroli i oceny, lecz także poprzez zastosowanie strategii wyznaczania „celów” we wszystkich obszarach działalności firmy. Zarówno projektanci, konstruktorzy, inżynierowie, technolodzy, programiści, jak i pracownicy działu marketingu i rachunkowości wspólnie podejmują działania, które mają być zgodne ze strategią firmy (aby osiągnąć koszt docelowy), począwszy od fazy projektowania wyrobu i planowania produkcji, a skończywszy na fazie utylizacji wyrobu. Odbywa się to poprzez odpowiednie zaprojektowanie nowego lub zmodernizowanie dotychczas wytwarzanego wyrobu, a także opracowanie nowej lub zmodyfikowanie dotychczasowej technologii wytwarzania oraz właściwy marketing i skuteczną sprzedaż wyrobów.

Należy podkreślić, iż głównym celem zastosowania TC wydaje się być nie tylko nieustające dążenie do obniżania kosztów nowego produktu, ale także utrzymanie właściwej struktury kosztów pod kątem dostarczania odpowiedniej wartości oczekiwanej przez klienta oraz osiągnięcia satysfakcjonującego poziomu zysku. Dodatkowo wskazuje się na możliwość wykorzystania TC do realizacji podstawowych celów strategicznych przedsiębiorstwa⁴⁶. Ponadto spełnia on różnorodne funkcje w organizacji, będąc częścią funkcji zarządzania kosztami w całym cyklu życia produktu, tj. funkcję informacyjną, planowania, organizowania, integrowania, koordynowania, motywacyjną, kontrolną, kalkulacyjną oraz sterowania. Jednakże należy zaznaczyć, iż nie jest on ujednoczonym i sformalizowanym procesem, gdyż odzwierciedla praktykę menedżerską danej organizacji oraz uwzględnia specyfikę produkcji. TC jest koncepcją, która cią-

inżynierię wartości (VE) i analizę wartości (VA); analizę funkcjonalną; tabele kosztów (cost tables)

⁴⁴ Między innymi takiego jak: projektowanie pod kątem wytwarzania i montażu (DFMA – *design for manufacture and assembly*), CAP (*komputer aided planning*), projektowanie wspomagane komputerowo CAD (*computer aided design*) czy metoda FMEA (*failure mode and effect analysis*), CAM (*computer aided manufacturing*), CAQ (*computer aided quality assurance*), MRP (planowanie potrzeb materiałowych), jak i zintegrowane technologie systemów produkcji (np. CIM – *computer integrated manufacturing*). Opiera się on zatem na pełnym zbiorze narzędzi wspomagających planowanie kosztów, zarządzanie oraz ich kontrolę.

⁴⁵ Szerzej na ten temat – zob. B. Zackiewicz [2004a].

⁴⁶ Rachunek kosztów docelowych zawiera sformalizowane procedury, zarówno ustalania celów, jak i końcowej oceny ich osiągnięcia, zapewnia efektywne wyznaczenie i zrealizowanie strategii zawierającej cel długookresowy (koszt przyszłego produktu, usługi).

gle ewoluuje, wpisując się doskonale w dzisiejsze, dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw oraz w nowe elementy współczesnego zarządzania, takie jak: nadanie priorytetowego znaczenia klientowi, nieustanne doskonalenie, pełną partycypację personelu, czy też przekształcenie przedsiębiorstwa w sieć społeczną⁴⁷.

Literatura:

1. 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
2. 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
3. Ansoff H. J. [1985], Zarządzanie strategiczne, PWE, Warszawa
4. Blecker T., Abdelkafi N., Kreutler G. [2004], A multi-agent based configuration process for mass customization, Working Paper,
5. http://www.productmodels.org/conference2004/papers/PETO18_Blecker.pdf (stan na wrzesień 2004)
6. Bonzemba E. L., Okano H. [1998], The Effects of Target Costing Implementation on Organizational Culture in France, Working Paper przedstawione na Drugiej Azjatyckiej Konferencji dotyczącej interdyscyplinarnych badań w rachunkowości (Second Asian Interdisciplinary Research in Accounting Conference), Osaka City University, Japan, 4-6 August
7. Brilman J. [2002], Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania, PWE, Warszawa
8. Brzezin W., Krajewska - Bińczyk E. [1997], Rola kosztów w projektowaniu wyrobów na tle wymogów współczesnej konkurencji, w: "Problemy rachunkowości zarządczej a polskie prawo bilansowe", materiały na konferencję naukową, Szczecin, 17-19 czerwca, s. 105-109
9. Cavalieri S., Maccarrone P., Pinto R. [2004], Parametric vs. neutral network models for the estimation of production costs: A case study in the automotive industry, "International Journal of production economics", nr 91, s. 165-177
10. Choe J-M [2002], The organisational learning effects of management accounting information under advanced manufacturing technology, "European Journal of Information Systems", nr 11, s.142-158
11. Clifton M. B., Bird H. M. B., Albano R. E., Townsend W. [2004], Target Costing: Market –Driven Product Design, Marcel Dekker Inc., New York, Basel

⁴⁷ Zob. więcej na ten temat Brilman J. [2002].

12. Cooper R. [1996a], Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan, "Management Accounting Research", nr 7, s. 219-246
13. Cooper R., Slagmulder R. [1997b], Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Inc., Portland, Oregon.
14. Dłubak M., Japońskie metody zarządzania kosztami, czyli Target Costing w teorii i w praktyce (cz.1 i cz.2), http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controlling_w_teorii/artykuly/arttykul35.htm, (stan na wrzesień 2004)
15. Dobija M. [2005], Rachunkowość zarządcza i controlling, Wyd. II, PWN, Warszawa
16. Ellram L. M. [1999], The role of Supply Management in Target Costing,
17. <http://www.capsresearch.org/Publications/pdfs-protected/ellram1999.pdf> (stan na wrzesień 2004)
18. Ellram L. M., Zsidisin G. A. [2001], Activities related to purchasing and supply management involvement in supplier alliances, Vol. 31 Issue 9/10, s. 617-634
19. Enrietti A., Follis M., Whitford J. [2002], Improving performances at the second tier of the automotive supply chain: Fiat's "guided improvement" program in comparative perspective, Draft - Working Paper, GERPISA International Colloquium, Paris, 6-8 June
20. Everaert P. [1999], The Impact of Target Costing on Quality and Time-to-Market of New Products: Results from Lab Experiments, rozprawa doktorska napisana na University of Ghent w Belgii, October
21. Freedman J. M. [1994], Target costing, "Management Accounting" (USA), Vol. 75 Issue 10, April, s. 72
22. Haffer M. [1998], Determinanty strategii nowego produktu w polskich przedsiębiorstwach przemysłowych, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń
23. Hiromoto T. [1988], Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting, "Harvard Business Review", 66 (4), s. 22-26
24. Innes J. [1999], Management accounting trends, „Management Accounting”, UK, 77 (5), May, 40-41
25. Institute of Management Accountants (IMA) [1998], Tools and Techniques for Implementing Target Costing, "Statements on Management Accounting", Statement Number 4GG, November
26. Jaruga A. [1998], Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 47, s. 140-162
27. Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A. [1999], Rachunkowość zarządcza - koncepcje i zastosowania, Absolwent, Łódź

28. Karmańska A. [2002], Koncepcje ustawicznego doskonalenia przedsiębiorstwa oparte na działaniach, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości - numer specjalny*, tom 8 (64), s. 108-117
29. Kato Y. [1993], Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies, "Management Accounting Research", 4 (1), s. 33-47
30. Koga K. [1999], Determinants of effective product cost management during product development: opening the black box of target costing, Working Paper, Harvard University, Graduate School of Business Administration, George F. Baker Foundation
31. Martyniuk T., Pałczyńska-Gościński R. [1999b], Wykorzystanie analizy wartości w rachunku kosztów docelowych, materiały na konferencyjne "Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie Integracji z Unią Europejską", Częstochowa, s. 22-30
32. Monden Y. [1995], Cost reduction systems: target costing and kaizen costing, Productivity Press, Portland, Oregon
33. Monden Y., Hamada K. [1991], Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies, "Journal of Management Accounting Research", 3, Fall, s. 16-34
34. Nixon B. [1998], Research and development performance measurement: a case study, "Management Accounting Research", nr 9, s. 329-355
35. Nowak E. [2003a], Zaawansowana rachunkowość zarządcza, PWE, Warszawa
36. Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M. [2004], Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa
37. Okano H. [1995], Target Cost Management and Product Development at Toyota, Osaka City University, February, Working Paper No. 9502
38. Oldman A., Tomkins C. [1998], Cost Management: East is East and West is West or are we evolving to a common future?, Working Paper,
39. <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/11.pdf> (stan na wrzesień 2004).
40. Robinson F. [1999], A practical guide to Target Costing – processes and techniques, CIMA, Kogan Page, London
41. Sakurai M. [1989], Target Costing and How to Use it, "Journal of Cost Management", 3, Spring, s. 39-50
42. Sobańska I. [1998a], Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami, *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP*, nr 45, Warszawa, s. 78-89
43. Sobańska I. (red.) [2003], Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa
44. Society of Management Accountants of Canada [1994], Implementing Target Costing, "Management Accounting Guideline nr 28", CMA, Kanada

45. Sojak S., Józwiak H. [2004], Rachunek kosztów docelowych, Oficyna Ekonomiczna, Kraków
46. Supplier Selection & Management Report [2000], Target costing gives HP better control over supplier costs, December, Issue 00-12, s.13-15
47. Szychta A. [1996a], Zasady i struktura target costing, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 37, Warszawa, s.94-114
48. Szychta A. [1997a], Sterowanie kosztami produktów według metod japońskich, Nowa Europa, Warszawa
49. Szychta A. [1997b], Koszty docelowe, „Rachunkowość”, nr 8, s. 382-390
50. Szychta A. [1997c], Paradygmaty rachunkowości zarządczej, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP nr 41, Warszawa, s. 50-68
51. Szychta A. [2000b], Systemy target costing w praktyce przedsiębiorstw, w: „Controlling i rachunkowość zarządcza” nr 3, INFOR, Warszawa, s. 2-6
52. Szychta A. [2003a], Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 12 (68), SKwP, Warszawa, s. 66-93
53. Szychta A. [2004], Rachunek kosztów działań i system kosztów docelowych jako instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej w warunkach globalizacji, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 18(74), SKwP, Warszawa, s. 133-157
54. Świdorska G. K. (red.) [2003b], Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii - wyzwanie dla polskich przedsiębiorstw, Difin, Warszawa,
55. Tanaka T. [1993], Target Costing at Toyota, “Journal of Cost Management”, Spring, s. 4-11
56. Tani T., Okano H., Shimizu N., Iwabuchi Y., Fukuda J., Cooray S. [1994], Target cost management in Japanese companies: current state of the art, “Journal of Management Accounting Research”, 5, s. 67-81
57. Ward Y., Graves A. [2004], A New Cost Managment & Accounting Approach For Lean Enterprises, Univeristy of Bath School of Management, Working Paper, Series 2004.05
58. Woodlock P. [2000], Does It Matter How Targeted Costs Are Achieved?, The Journal of Corporate Accounting & Finance, s. 43-52
59. Wroński P. [2005], Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie - uwarunkowania i perspektywy, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curii-Skłodowskiej, Lublin
60. Wu Benjamin C. [2000], Risk Management Enhances the Effectiveness of Target Costing, Working Paper, Save International Conference Proceedings, s. 283-289
61. Yoshikawa T., Innes J., Mitchell J., Tanaka M. [1993], Contemporary Cost Management, Chapman&Hall, London

62. Zackiewicz B. [2004b], Wykorzystanie rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu kosztami nowego produktu, w: pracy zbiorowej: "IV Ogólnopolskie Seminarium Doktorskie Rachunkowości i Finansów", Wyższa Szkoła Finansów i Rachunkowości, Sopot, s. 220-224
63. Zackiewicz B. [2005], Ewolucja koncepcji rachunku kosztów docelowych w literaturze przedmiotu, w: „Rachunkowość i analiza ekonomiczna. Wybrane problemy”, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, 2/2005, Sopot, s. 235-270

Streszczenie

Obecnie zarządzanie kosztami nowego produktu, w konkurencyjnym i dynamicznym otoczeniu współczesnych przedsiębiorstw, wymaga działań opartych na podejściu procesowym. Skracanie się cyklu życia produktu oraz szybki postęp techniczny powoduje coraz większy nacisk na fazy przedprodukcyjne. Odpowiednią metodą zarządzania kosztami w takich warunkach wydaje się być rachunek kosztów docelowych (Target Costing). Niniejszy artykuł przedstawia cele stosowania tej koncepcji na świecie oraz szeroko definiuje funkcje przez nią realizowane (informacyjną, planowania, organizowania, integrowania, koordynowania, motywacyjną, kontrolną, kalkulacyjną oraz sterowania). W szczególności podkreślono w pracy, że głównym celem stosowania TC nie jest jedynie samo nieustające dążenie do obniżania kosztów nowego produktu, ale co równie ważne, także utrzymanie właściwej struktury kosztów pod kątem dostarczania odpowiedniej wartości oczekiwanej przez nabywcę oraz osiągnięcie satysfakcjonującego poziomu zysku przez firmę stosującą TC.

Summary

Increased competition and increased costs of designing made it important for the firms to identify the right products and the right methods for manufacturing the products. Firms should focus on customer and identify customer demands accurately to design the right new products. It is known, that around 80% of total life cycle costs incurred by product are already pre-determined before production and sales start. Target costing does not replace any technique that is currently in practice for product design, but it forms an integral part of total product design/redesign based on strategic plans. The main goal of this article is to describe all different aims of TC and its main functions.