

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOMPLEMENTARNOŚĆ MODELI RACHUNKU KOSZTÓW W ZARZĄDZANIU DOKONANAMI PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Artykuł dotyczy komplementarności modeli rachunku kosztów w kontekście zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa. Argumentuje się, że różne metody rachunkowości zarządczej, w szczególności systemy rachunku kosztów, mogą być integrowane w celu wspomaganie dokonań organizacyjnych. W opracowaniu opisano trzy podstawowe modele i możliwe do wykorzystania interakcje, które między nimi zachodzą. W pierwszej części rozwinięto relację między rachunkiem kosztów działań i rachunkiem kosztów docelowych i zbadano korzyści tego podejścia. W drugiej części omówiono integrację rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa.

1. Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwa działają w globalnym i coraz bardziej turbulentnym otoczeniu, a proces zarządzania staje się coraz trudniejszy i bardziej złożony. W związku z tym kadry menedżerskie poszukują nowych koncepcji i metod zarządzania, które mogą ułatwić osiągnięcie wytyczonych celów oraz realizację przyjętych strategii. Natomiast potrzeba sprawnego i efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem implikuje wzrost wymagań stawianych wobec systemów rachunkowości zarządczej, które stają się coraz bardziej zaawansowane. Jednym z przejawów rosnącego zaawansowania i złożoności systemów rachunkowości zarządczej jest integracja jej metod. Należy zastrzec, że nie jest możliwe wyczerpanie wszelkich sposobów integracji różnych metod, dlatego w niniejszym opracowaniu ograniczono się do integracji zorientowanej na rachunkowość zarządczą uwarunkowaną działaniami.

Celem artykułu jest ukazanie komplementarności trzech modeli rachunku kosztów: rachunku kosztów działań, rachunku kosztów docelowych i rachunku kosztów ciągłego doskonalenia z uwzględnieniem podejścia procesowego w rachunkowości. Podstawowa teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że możliwe jest kojarzenie różnych metod, co ma sprzyjać ukierunkowaniu rachunkowości zarządczej na wspomaganie zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa. Należy przy tym podkreś-

lić, że zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa (*performance management*) można postrzegać najbardziej ogólnie z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniami jest rozumiane jako podejście do zarządzania ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych ukierunkowanych na osiągnięcie celów związanych z dokonaniami przedsiębiorstwa, motywowanie, polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowanie zorientowane na pożądany obraz dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniami jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciągłemu aktualizowaniu strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy.

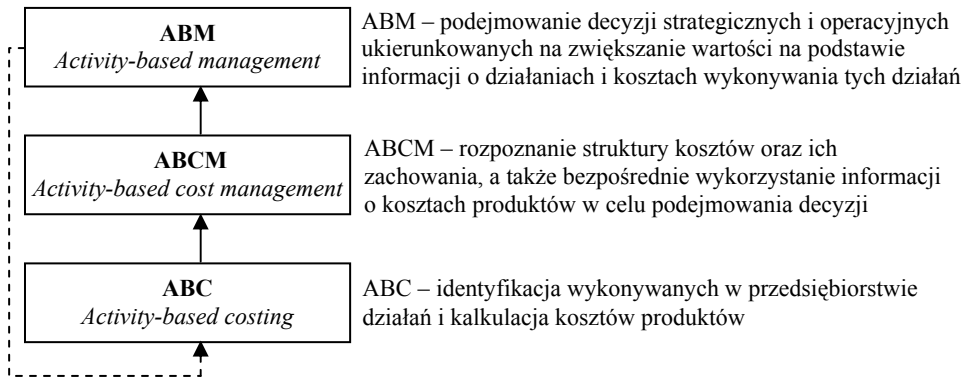
2. Rachunek kosztów działań a rachunek kosztów docelowych

Rachunek kosztów działań stanowi element znacznie szerszej koncepcji, którą można określić jako rachunkowość zarządcza uwarunkowana działaniami (*activity-based management – ABM*)¹. Według słownika CAM-I ABM to dyscyplina skoncentrowana na zarządzaniu procesami i działaniami jako metodzie podnoszenia wartości otrzymywanej przez klienta oraz zwiększania zysków powstających dzięki tworzeniu tej wartości. Dyscyplina ta obejmuje analizę czynników kosztotwórczych, analizę działań, jak również pomiar dokonań. *Activity-based management* opiera się na rachunku kosztów działań (ABC) jako głównym źródle informacji [Miller i in. 2000, s. 210]. Ewolucję koncepcji związanych z działaniami od *activity-based costing* poprzez *activity-based cost management* aż po *activity-based management* ukazano schematycznie na rysunku 1.

Koncepcja *activity-based management* wskazuje przede wszystkim na możliwości pełnego i kompleksowego wykorzystania metody ABC. Zgodnie z podaną wcześniej definicją, ABM pozwala z jednej strony na zwiększanie postrzeganej przez klientów wartości nabywanych produktów, z drugiej zaś na zwiększenie dochodów przedsiębiorstwa dzięki oferowaniu produktów odznaczających się większą wartością.

Rachunek kosztów docelowych stanowi metodę ukierunkowaną na osiągnięcie zakładanego zysku w całym cyklu życia produktu przy uwzględnieniu otoczenia konkurencyjnego. *Target costing* znajduje zastosowanie przed wprowadzeniem pro-

¹ Rozwój rachunku kosztów działań doprowadził do powstania koncepcji rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami, przy czym etapem pośrednim w tym procesie było powstanie tzw. zarządzania uwarunkowanego rachunkiem kosztów działań lub zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań (*activity-based cost management – ABCM*). ABCM można rozumieć jako podejście do zarządzania wykorzystujące informacje pochodzące z rachunku kosztów działań do podejmowania decyzji ukierunkowanych na doskonalenie działalności operacyjnej w przedsiębiorstwie.



Rys. 1. Ewolucja koncepcji związanych z działaniami – od ABC do ABM

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Cokins 1996, s. 42].

duktu na rynek, natomiast rachunek kosztów działań (ABC) stanowi metodę należąca do nurtu ABM, która jest stosowana w odniesieniu do produktów już wytwarzanych. W tabeli 1 zaprezentowano syntetyczne porównanie tych trzech metod według M. Sakurai.

Tabela 1. Porównanie metod ABC, ABM i *target costing*

Metoda	Główny cel stosowania	Elementy kosztów	Obszar nacisku
Rachunek kosztów działań (ABC)	Analizy rentowności	Koszty pośrednie	Rozliczanie kosztów na potrzeby podejmowania decyzji
Zarządzanie na podstawie działań (ABM)	Reinżynieria procesów	Koszty pośrednie i bezpośrednie	Usprawnianie realizacji procesów
Rachunek kosztów docelowych (<i>target costing</i>)	Strategiczne zarządzanie kosztami	Koszty pośrednie i bezpośrednie	Redukcja kosztów

Źródło: [Sakurai 1996, s. 124].

Rachunek kosztów działań jest zorientowany głównie na koszty pośrednie i służy ich rozliczaniu w celu badania rentowności sprzedaży w przekroju różnych obiektów kosztowych². Zarządzanie na podstawie działań jako znacznie szersza koncep-

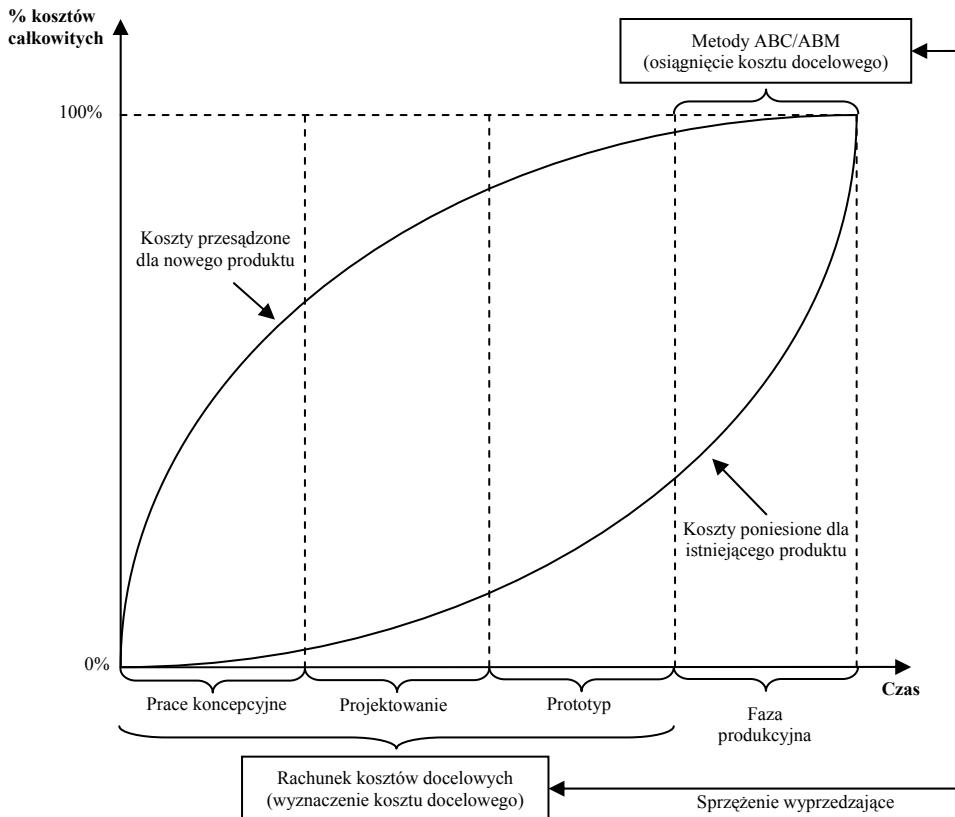
² Metoda rachunku kosztów działań dostarcza informacji na potrzeby bardziej dokładnego rozliczania kosztów pośrednich między działania, procesy gospodarcze, wyroby, usługi oraz klientów. Celem ABC nie jest wyłącznie rozliczanie kosztów pośrednich. Cel stosowania ABC sprowadza się do pomiaru oraz wyceny zużycia zasobów wykorzystywanych przy wykonywaniu działań, które wspomagają procesy wytwarzania oraz dostarczania produktów klientom. Por. [Kaplan, Atkinson 1998, s. 97].

cja uwzględnia również koszty bezpośrednio i służy m.in. zarządzaniu procesami i usprawnianiu ich realizacji. Można zatem stwierdzić, że rachunek kosztów działań jako zasadnicze ogniwo metodyki ABM dostarcza zarządowi przedsiębiorstwa informacji, które są uznane za przydatne z decyzyjnego punktu widzenia. Rachunek kosztów docelowych jest natomiast ukierunkowany na projektowanie produktu. Japońscy autorzy jednoznacznie wskazują, że *target costing* to nie tyle rachunek kosztów, ile metoda strategicznego zarządzania kosztami, której celami są: po pierwsze, redukcja kosztów całkowitych (w tym oprócz kosztów wytwarzania także kosztów marketingu i użytkowania produktu przez klienta), po drugie zaś planowanie wyniku przy wykorzystaniu informacji marketingowej w powiązaniu z czynnikami odnoszącymi się do procesów produkcyjnych i wiedzy inżynierskiej (zob. np. [Sakurai, Scarbrough 1997, s. 39]). W związku z tym, że cele stosowania *target costing* oraz ABC/ABM są zgoła odmienne, interesująca wydaje się odpowiedź na pytanie, czy można rozważać komplementarność obu podejść.

M. Sakurai wyraża przekonanie, że metoda *target costing* pozwala na wykształcenie odpowiedniego środowiska i warunków do podejmowania decyzji, w których każda istotna informacja – w tym informacja pochodząca z systemu ABC/ABM – może być wykorzystana [Sakurai 1996, s. 107]. Istotę integracji i współdziałania dwóch omawianych metod przedstawiono na rysunku 2.

Wynika z niego, że rachunek kosztów docelowych jest ukierunkowany na wyznaczenie kosztu docelowego i takie zaprojektowanie produktu, które umożliwi redukcję kosztu bieżącego do poziomu kosztu docelowego. Tak sformułowany cel w powiązaniu z inicjatywami podejmowanymi w nurcie ABC/ABM wyzwala możliwości poprawy pozycji przedsiębiorstwa pod względem kosztów zarówno istniejących, jak i nowych produktów. Na rysunku przedstawiono powiązanie *target costing* i ABC/ABM za pomocą przepływu informacyjnego, który działa na zasadzie sprzężenia wyprzedzającego (*feed-forward*). Rozpoczęcie procesu produkcyjnego powinno wysłać sygnał wyprzedzający do fazy ponoszenia kosztów wytwarzania, czyli do tego ogniwa w cyklu życia produktu, gdy podejmowane są działania ukierunkowane na ciągłe doskonalenie (*kaizen*). Celem jest oczywiście dążenie do redukcji kosztów, umożliwiającej zamknięcie luki między kosztem bieżącym a kosztem dopuszczalnym. Uzyskanie takiej redukcji wymaga dysponowania informacją o przyczynach ponoszenia kosztów na obecnym poziomie i możliwym oddziaływaniu na te czynniki. Metodyka ABC/ABM pozwala na zrozumienie czynników wywołujących pośrednie koszty produkcyjne, koszty sprzedaży i marketingu, koszty ogólnego zarządu i koszty utrzymywania relacji z klientami. Aby doprowadzić do obniżki kosztów w fazie wytwarzania, oprócz japońskich inicjatyw w nurcie *kaizen*, warto zatem zastosować podejście ukierunkowane na analizę i zarządzanie działaniami.

G. Cokins podkreśla, że stosowanie ABC/ABM jest uzasadnione w fazie wytwarzania produktu, przy czym zwraca uwagę na możliwości wykorzystania tego podejścia już na etapach przedprodukcyjnych. Argumentuje, że rachunek kosztów działań można traktować jako jedną z technik *target costing* w fazie projektowania, ponie-



Rys. 2. Integracja rachunku kosztów docelowych z metodami ABC/ABM

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Cokins 2002, s. 14].

waż ABC ułatwia zrozumienie zależności między projektowaniem wyrobu a zużyciem zasobów w przyszłości. Inżynierowie w toku czynności projektowych muszą uwzględnić działania, jakie będą niezbędne na etapie wytwarzania wyrobów, ponieważ wykonywanie tych działań pochłania zasoby, a wreszcie zużycie zasobów wyzwała ponoszenie kosztów [Cokins 2002, s. 14-16]. Takie postrzeganie roli rachunku kosztów działań jeszcze silniej podkreśla działanie sprzężenia wyprzedzającego w zarządzaniu dokonaniai przedsiębiorstwa. Przykładowo, projektowanie wyrobu uwzględnia jego złożoność i stopień skomplikowania, które wyrażają się ilością podzespołów. Natomiast ta ilość będzie w przyszłości bezpośrednio wpływać na działania związane z zaopatrzeniem, składowaniem materiałów i ich przemieszczaniem na terenie zakładu produkcyjnego. Metoda ABC/ABM umożliwia rozpoznanie wpływu projektowania wyrobu na ponoszone w przyszłości koszty działań

i taką informację można wykorzystać w ramach *target costing*, aby odpowiednio dostosować zużycie zasobów.

Wyniki badań prowadzonych przez Institute of Management Accountants wskazują, że metody ABC/ABM mogą informacyjnie wspomagać prowadzenie rachunku kosztów docelowych przy identyfikacji obecnie ponoszonych kosztów rzeczywistych, analizie przyczyn powstawania tych kosztów, a także poszukiwaniu sposobów służących redukcji kosztów pośrednich poprzez zmianę metod projektowania, wytwarzania i dystrybucji produktów. Integracja rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań z rachunkiem kosztów docelowych w opinii ekspertów IMA umożliwia: [IMA 1998, s. 28]:

- pomiar kosztów ponoszonych przy wykonywaniu działań tworzących i nietworzących wartości w przekroju różnych elementów kosztów dla poszczególnych komponentów produktu oraz dla każdego produktu,
- identyfikację i pomiar kosztów ponoszonych w związku z zaspokajaniem specyficznych potrzeb klientów odnoszących się do jakości i funkcjonalności,
- analizę kosztów złożoności,
- pomiar wpływu zastosowania technik, takich jak QFD, DFMA i VE³, na obecne i przewidywane koszty,
- zwiększenie zdolności do podejmowania działań ukierunkowanych na redukcję kosztów pośrednich,

³ Techniki te służą osiągnięciu redukcji kosztów i doprowadzeniu bieżącego kosztu produktu do poziomu kosztu docelowego. W analizie wartości (VE – *value engineering*) na samym początku należy określić funkcje, które są realizowane przez dany produkt oraz dokonać specyfikacji komponentów, z których się składa. Następnie określa się zachodzące między poszczególnymi funkcjami relacje, dzięki czemu można ocenić hierarchię ich ważności oraz preferencje użytkowników w zakresie każdej funkcji. Trzeba również ustalić, które funkcje są postrzegane jako przynoszące wartość, które natomiast można wyeliminować. W dalszej kolejności porównuje się koszt bieżący każdej funkcji z kosztem docelowym, który został wyznaczony w drodze dezagregacji kosztu docelowego produktu. Projektowanie zorientowane na wytwarzanie i montaż (DFMA – *design for manufacture and assembly*) wspomaga koncepcję *target costing* w kilku zasadniczych aspektach. Pierwszy wiąże się z koniecznością zaproponowania w największym stopniu uproszczonego projektu wyrobu, oczywiście przy zachowaniu oczekiwanej jakości i funkcjonalności. Kolejne dotyczą zużycia surowców oraz odpowiedniego zaplanowania poszczególnych procesów produkcyjnych. Jeżeli te elementy zostaną uwzględnione na etapie przedprodukcyjnym, wówczas dochodzi do znaczącej redukcji kosztów przy wytwarzaniu i montażu dzięki skróceniu czasu wytwarzania oraz wyeliminowaniu zbędnych materiałów i podzespołów. System zapewnienia jakości (QFD – *quality function deployment*) umożliwia uwzględnienie oczekiwań i preferencji nabywców już na etapie przedprodukcyjnym. Pierwszy podstawowy etap procedury właściwej metodzie QFD wiąże się z odpowiednim planowaniem produktu i polega na określeniu jego parametrów zgodnie z wymaganiami klienta. Kolejny etap obejmuje projektowanie wyrobu, sprawozdające się do specyfikacji poszczególnych części składowych tego wyrobu. Następnie dochodzi do planowania procesów technologicznych, natomiast faza ostatnia dotyczy zaplanowania organizacji produkcji. Wymienione etapy stanowią łącznie logiczną sekwencję, każdy bowiem z nich dostarcza niezbędnych informacji, które są przetwarzane w etapie następnym. Ponadto do każdego etapu przypisuje się odpowiednią macierz, która ze względu na formę graficzną jest określana jako „dom jakości” (*house of quality*).

- wspomaganie analiz kosztów jakości, które odzwierciedlają konflikt między zapewnieniem odpowiedniej jakości i redukcją kosztów,
- prowadzenie analiz wrażliwości, które uwzględniają zachowanie kosztów oraz koszty niewykorzystanych zdolności w celu zwiększenia dokładności szacunków kosztów docelowych,
- tworzenie międzyfunkcjonalnych zorientowanych procesowo instrumentów, które wspomagają burze mózgów i wysiłki zorientowane na ciągłe doskonalenie.

W deklaracji IMA podano również przykład, który wyjaśnia, jak metody ABC i ABM wspomagają rachunek kosztów docelowych w przedsiębiorstwie Caterpillar. Wymienione metody są w nim stosowane w trybie *ex-ante* na potrzeby szacowania kosztów produktów i procesów. W początkowych fazach rozwoju produktu rachunek kosztów działań jest wykorzystywany do kalkulacji całkowitego kosztu produktu. Taka informacja jest przydatna z punktu widzenia wstępnej oceny wykonalności produktu. Gdy sam projekt produktu oraz procesy stają się coraz bardziej doprecyzowane, metodę ABM stosuje się do szacowania kosztów poszczególnych funkcji i komponentów produktu przy wykorzystaniu modelowania kosztów procesów. Takie podejście jest szczególnie cenne dla inżynierów, którzy dążąc do redukcji kosztów produktu, mogą poprawić stopień wykorzystania istniejących maszyn i urządzeń oraz wyeliminować straty [IMA 1998, s. 28].

3. Rachunek kosztów docelowych a rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

Rozważając integrację rachunku kosztów działań z rachunkiem kosztów docelowych, warto również dostrzec związki zachodzące między tym ostatnim i rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia. Autorzy japońscy jednoznacznie wskazują, że koncepcje *target costing* i *kaizen costing* stanowią podstawę zarządzania kosztami. Rachunek kosztów docelowych jest zorientowany na redukcję kosztów produktu już w fazie przedprodukcyjnej poprzez odpowiednie zaprojektowanie produktu, wykonywanie prac badawczo-rozwojowych i planowanie produkcji. Natomiast celem rachunku kosztów ciągłego doskonalenia jest poprawa efektywności przedsiębiorstwa i redukcja zużywanych zasobów w toku wytwarzania produktu (por. np. [Sakurai, Scarbrough 1997, s. 35-36]).

Możliwości oddziaływania na poziom ponoszonych kosztów w fazie produkcyjnej są znacznie mniejsze niż w fazie przedprodukcyjnej, jednak zgodnie z istotą *kaizen* również przy wytwarzaniu trzeba podejmować wysiłki ukierunkowane na redukcowanie kosztów. W fazie przedprodukcyjnej dochodzi do ujawnienia rozbieżności między poziomem kosztu, po którym produkt może być wytwarzany przy aktualnie istniejących w przedsiębiorstwie warunkach, a poziomem kosztu, który jest dozwolony przez rynek (koszt dopuszczalny). Owa różnica wyznacza ogólny cel redukcji kosztów, przy czym ta część całkowitej kwoty redukcji kosztów, której nie można osiągnąć na etapie przedprodukcyjnym, podlega redukcji właśnie na etapie wytwa-

rzania, który wyznacza moment rozpoczęcia *kaizen costing*. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia można zatem rozumieć jako zestaw wysiłków podejmowanych w celu redukcji kosztów do pożądanego poziomu. *Kaizen costing* znajduje zastosowanie w fazie wytwarzania produktów i w związku z tym można go rozpatrywać z jednej strony w powiązaniu z rachunkiem kosztów cyklu życia produktu, z drugiej zaś jako uzupełnienie rachunku kosztów docelowych. Zależności te zaprezentowano na rysunku 3.

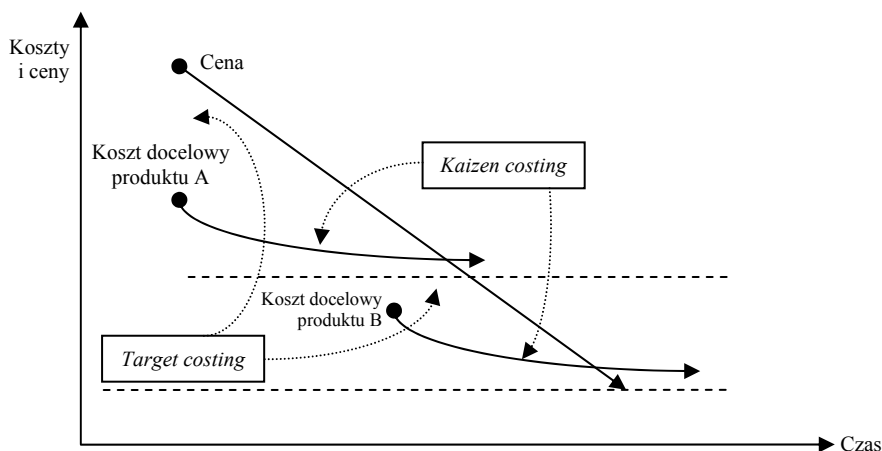
Z prowadzonych rozważań wynika, że koncepcje *target costing* i *kaizen costing* są rozróżniane ze względu na zasięg czasowy, a związki między nimi wyjaśnia się, argumentując, że rachunek kosztów ciągłego doskonalenia stanowi niejako kontynuację rachunku kosztów docelowych w fazie wytwarzania produktu. Można zatem odnieść wrażenie, że zredukowanie kosztu bieżącego do poziomu kosztu docelowego (np. za pomocą inżynierii wartości) kończy procedurę *target costing* i dalsza redukcja odbywa się za pomocą koncepcji z nurtu *kaizen*.



Rys. 3. Zastosowanie systemów rachunku kosztów w przekroju faz cyklu życia produktu

Źródło: [Nita 2008, s. 327].

Badania prowadzone przez kanadyjskie stowarzyszenie specjalistów rachunkowości zarządczej (Society of Management Accountants of Canada) wykazały, że wiodące przedsiębiorstwa japońskie traktują *target costing* jako koncepcję dynamiczną i znacznie bardziej powiązaną z metodyką *kaizen costing*. Ekspert SMAC przekonują, że produkt, którego cena obniża się na skutek redukcji kosztów, osiągnie wreszcie taki poziom, którego już nie można zmniejszyć, stosując rachunek kosztów ciągłego doskonalenia. Taki stan rzeczy wyzwała rozpoczęcie prac nad nową generacją produktu, odznaczającego się innymi cechami, dzięki czemu można uzyskać koszt docelowy istotnie niższy od kosztu dla poprzedniej generacji i w rezultacie większe możliwości zwiększenia zysków. Gdy tylko nowa generacja jest wprowadzona do produkcji, ponownie stosuje się techniki właściwe dla *kaizen costing* [Society of...1999, s. 12]. Takie podejście do relacji zachodzących między *target costing* a *kaizen costing* zaprezentowano na rysunku 4.



Rys. 4. Powiązanie rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia dla dwóch generacji produktu

Źródło: [Society of... 1999, s. 13].

Przedstawiony na rysunku koszt docelowy produktu A reprezentuje poziom kosztu jednostkowego, który udało się osiągnąć dzięki metodzie *target costing*. Z upływem czasu uzyskano dalszą redukcję kosztu za pomocą technik ciągłego doskonalenia. Gdy możliwości dalszej redukcji kosztów się wyczerpały, rozpoczęto prace projektowe nad nową generacją produktu B, dla którego dzięki *target costing* uzyskano znacznie niższy koszt docelowy. Następnie ponownie zastosowano metodę *kaizen costing*, aby uzyskać jeszcze większą redukcję kosztu jednostkowego produktu drugiej generacji. Ta powtarzana sekwencyjnie procedura podkreśla ścisły związek rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia.

4. Podsumowanie

Podsumowując prowadzone rozważania, można stwierdzić, że z punktu widzenia zarządzania ukierunkowanego na dokonania przedsiębiorstwa istnieją trzy podstawowe powody integrowania różnych modeli rachunku kosztów:

- kojarzenie różnych metod może prowadzić do uzyskania efektu synergii,
- stosowanie niekiedy konkurencyjnych teorii i koncepcji pozwala na pełne wykorzystanie ich potencjału poprzez nowatorskie podejście do zarządzania dokonaniami,
- łączenie różnych metod umożliwia projektowanie nowych metod rachunkowości zarządczej dostosowanych do indywidualnych potrzeb menedżerów.

Integracja różnych metod może prowadzić do powstania efektu synergii i uzyskania znacznie większych korzyści niż przy oddzielnym stosowaniu tych metod.

Przykładem jest powiązanie *target costing* i ABC/ABM za pomocą przepływu informacyjnego, który działa na zasadzie sprzężenia wyprzedzającego (*feed-forward*). Rozpoczęcie procesu produkcyjnego powinno wysłać sygnał wyprzedzający do fazy ponoszenia kosztów wytwarzania, czyli do tego ogniwa w cyklu życia produktu, gdy podejmowane są działania ukierunkowane na ciągłe doskonalenie (*kaizen*).

Kolejny powód integracji ukierunkowanej na zarządzanie dokonaniaми przedsiębiorstwa można scharakteryzować, wskazując potencjał rachunku kosztów docelowych w fazie projektowania produktu i rachunku kosztów ciągłego doskonalenia w fazie wytwarzania. W tym ujęciu obie metody doskonale się uzupełniają i usprawniają zarządzanie w długim okresie.

Trzeci powód ma związek z tym, że we współczesnych przedsiębiorstwach bezpośrednio wdrażanie opisywanych w piśmiennictwie naukowym metod jest bardzo trudne, a czasem wręcz niemożliwe. Mając na względzie uwarunkowania sytuacyjne charakterystyczne dla różnych przedsiębiorstw, należy podjąć trud projektowania systemów rachunkowości zarządczej dostosowanych do potrzeb ich menedżerów. Każde przedsiębiorstwo jest inne, ma swoją specyfikę, skalę działalności i określone problemy, które sprawiają, że coraz rzadziej w dziedzinie rachunkowości zarządczej mówi się o rozwiązaniach uniwersalnych. W związku z tym występuje potrzeba łączenia różnych systemów rachunku kosztów i innych metod w celu zapewnienia jak najlepszego dopasowania systemu rachunkowości zarządczej do wymagań i potrzeb kierownictwa.

Literatura

- Cokins G., *Activity-Based Cost Management. Making It Work. A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System*, Irwin Professional Publishing, Chicago 1996.
- Cokins G., *Integrating Target Costing and ABC*, „Cost Management” 2002, Vol. 16, No. 4.
- Institute of Management Accountants, *Statement on Management Accounting: Tools and Techniques for Implementing Target Costing*, Montvale, NJ 1998.
- Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International, Upper Saddle River, NJ 1998.
- Miller J.A., Pniowski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.
- Sakurai M., *Integrated Cost Management: A Companywide Prescription for Higher Profits and Lower Costs*, Productivity Press, Portland 1996.
- Sakurai M., Scarbrough D.P., *Japanese Cost Management*, Crisp Publications, Menlo Park, California 1997.
- Society of Management Accountants of Canada, *Implementing Target Costing*, Strategic Management Series: Management Accounting Guideline, Mississauga, Ontario 1999.

COMPLEMENTARITY OF COSTING MODELS IN CORPORATE PERFORMANCE MANAGEMENT

Summary: The paper deals with the problems of complementarity of costing methods in the context of corporate performance management. It is argued that different methods of management accounting, in particular cost accounting systems, can be integrated in order to aid corporate performance. In the article three models are described and the possible interactions among them explained. In the first part of the paper the relation between activity-based costing and target costing is developed and advantages of this approach are examined. In the second part the integration of target costing and Kaizen costing are elaborated.