

Marcin Klinowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOSZTY DOCELOWE W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PROJEKTÓW

1. Wstęp

Efektywne zarządzanie wieloma projektami jednocześnie wymaga stosowania licznych instrumentów rachunkowości zarządczej. Zakładając, że granicę przychodów z projektu wyznacza rynek, należy stwierdzić, że niemal najistotniejszą kwestią dla analizy projektu jest niewątpliwie wysokość jego kosztów. Jednym z nowoczesnych instrumentów rachunkowości zarządczej, bazujących na cyklu życia, który cieszył się w ostatnich latach dużym powodzeniem, jest rachunek kosztów docelowych (*target costing*). Rachunek kosztów docelowych, określane w literaturze również jako rachunek kosztów celu, jest odpowiedzią na wymagania rynku, który stawia przedsiębiorstwom coraz wyższą poprzeczkę. Obecnie bowiem, aby wygrać z konkurencją i przetrwać na rynku, konieczne jest dostarczenie produktu, który sprosta oczekiwaniom docelowego odbiorcy lub je przewyższy po możliwie najniższej cenie oraz w najszybszym możliwym terminie. Prowadzenie działalności w formie projektów umożliwia spełnienie tego warunku. Niezbędne przy tym jest jednak odpowiednie zarządzanie kosztami na poziomie strategicznym. Z tego powodu zarówno analiza cyklu życia, jak i analiza struktury kosztów projektu nie tylko stanowi niewątpliwie istotny element w ocenie każdego przedsięwzięcia, ale również decydować może w znacznym stopniu o przetrwaniu przedsiębiorstwa.

Mając na uwadze rolę, jaką może odegrać rachunek kosztów docelowych w kształtowaniu wartości produktu dla klienta, oraz konieczność dojścia do kompromisu pomiędzy stopą zysku dla przedsiębiorstwa a cechami produktu, które są w stanie spełnić oczekiwania odbiorcy, należy stwierdzić, że rachunek kosztów docelowych może być z powodzeniem wykorzystywany w przedsiębiorstwach zarządzanych przez projekty. Uzyskanie wspomnianego kompromisu daje podstawy do uruchomienia projektu, którego efektem będzie produkt o ustalonych cechach. Ponadto analiza wielu wariantów realizacji projektu prowadzi ostatecznie do obni-

żenia jego kosztów do poziomu docelowego. Weryfikacja ta może jednocześnie służyć jako podstawa oceny przedsięwzięcia i wyboru najlepszego, z punktu widzenia przedsiębiorstwa, wariantu realizacji.

2. Istota rachunku kosztów docelowych w projektach

Rachunek kosztów docelowych miał swój początek w latach 60. XX wieku w przedsiębiorstwach japońskich. Popularność na świecie zdobył jednak dopiero w latach 90. dzięki licznym publikacjom z zakresu zarządzania kosztami oraz przynoszącym zadowalające efekty wdrożeniom w dużych światowych organizacjach. W literaturze występują liczne definicje charakteryzujące rachunek kosztów docelowych. Według R. Coopera i R. Slagmuldera, rachunek kosztów docelowych stanowi „ustrukturalizowane podejście do określenia kosztu w całym cyklu życia produktu, po którym zaprojektowany wyrób o określonej funkcjonalności i jakości musi być wyprodukowany, aby wygenerować żądany poziom rentowności w całym cyklu życia, gdy będzie sprzedawany po przewidywanej cenie” [Cooper, Slagmulder 1997, s. 72]. Z przytoczonej definicji wynika, że rachunek kosztów docelowych stanowi proces ustalania kosztu docelowego dla danego wyrobu. Jednocześnie podkreślany jest ścisły związek rachunku kosztów z cyklem życia. W takim ujęciu rachunek kosztów docelowych stanowi skwantyfikowaną formę każdej z faz cyklu życia projektu. W ramach rachunku kosztów docelowych na każdym etapie projektu steruje się poziomem oraz strukturą kosztów, aby ostatecznie osiągnąć wymaganą rentowność przedsięwzięcia. Kształtowanie kosztów z uwzględnieniem całego cyklu życia projektu jest o tyle istotne, że – jak się przyjmuje – w początkowych (przedprodukcyjnych) fazach projektu determinowane (przesądzone) są poziomy większości kosztów. Dlatego zasadnicze zmiany dotyczące kształtowania wysokości kosztów możliwe są w większości przypadków tylko w najwcześniejszych fazach cyklu życia projektów.

Nieco szerszą definicję rachunku kosztów docelowych proponuje P. Horvath. Przedstawia on następującą charakterystykę opisywanego rachunku: „zestaw instrumentów planowania, kontrolowania i zarządzania kosztami, które są stosowane w fazie projektowania produktu oraz procesów produkcyjnych, tak aby odpowiednio wczesne ukształtowanie struktury kosztów uwzględniało wymagania rynku” [Horvath 1993]. W podobnym ujęciu postrzega rachunek kosztów docelowych Y. Kato, który zauważa, że „w rzeczywistości rachunek kosztów docelowych nie jest metodą kalkulacji kosztów, ale raczej kompleksowym programem redukcji kosztów, który zaczyna się nawet przed przygotowaniem pierwszych szkiców produktu. Jest to podejście nakierowane na redukcję kosztów nowych produktów w ciągu cyklu życia, z jednoczesnym zaspokojeniem potrzeb konsumentów dotyczących jakości i niezawodności, analizowaniem wszystkich możliwych pomysłów dotyczących redukcji kosztów podczas fazy planowania, rozwoju i modelowania. Rachunek kosztów

docelowych nie jest prostą metodą redukcji kosztów, ale kompleksowym systemem strategicznego zarządzania ryzykiem” [Kato 1993]. Przedstawianie rachunku kosztów jako kompleksowego systemu zarządzania kosztami spotykane jest w jeszcze wielu innych publikacjach, np. [Sakurai 1989, s. 386; Freeman 2004, s. 14].

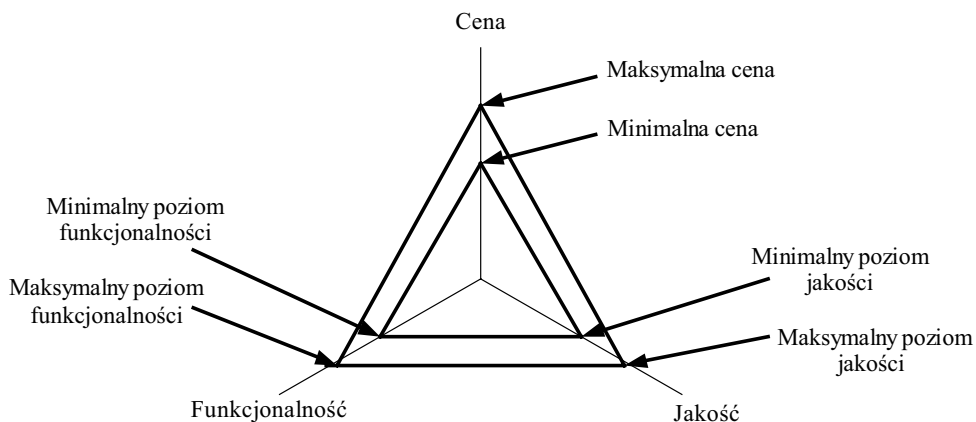
W rachunku kosztów docelowych możliwe jest wyodrębnienie dwóch aspektów [Szychta 2003, s. 77]:

- kalkulacyjnego, który odnosi się do obliczenia kosztu docelowego produktu, włącznie z jego funkcjami i komponentami,
- sterowania, który wskazuje na system obejmujący metody i techniki zmierzające do osiągnięcia kosztu docelowego.

Istotą rachunku kosztów docelowych jest redukcja kosztów przy jednoczesnym zachowaniu kluczowych dla odbiorcy właściwości produktu oraz dążenie do uzyskania maksymalnej rentowności projektu. W wąskim ujęciu *target costing* traktowany jest jako proces osiągnięcia pożądanego poziomu kosztów produktu. W szerszym natomiast postrzegany jest jako koncepcja strategicznego zarządzania kosztami przedsiębiorstwa.

Punktem wyjścia w rachunku kosztów docelowych jest w uproszczeniu założenie, że przychody ze sprzedaży produktu określone są na podstawie szacunkowej ceny, jaką klienci będą w stanie zapłacić za produkt będący wynikiem projektu. Jednocześnie ustala się marżę, jaką przedsiębiorstwo oczekuje uzyskać ze sprzedaży produktu. Na podstawie różnicy pomiędzy szacunkowymi przychodami, które mają być wygenerowane przez projekt, a marżą z projektu ustalany jest poziom kosztów dopuszczalnych i w dalszej kolejności – docelowych. Koszt dopuszczalny stanowi taki poziom kosztów, który umożliwi jednocześnie uzyskanie oczekiwanej przez przedsiębiorstwo stopy zwrotu oraz dostarczenie klientowi produktu, który sprosta jego wymaganiom. Koszt docelowy natomiast to pożądaný przez przedsiębiorstwo poziom kosztów projektu. Docelowy poziom kosztów stanowi punkt wyjścia do licznych analiz wariantów realizacji projektu. Weryfikacji podlegają przy tym nie tylko sposoby realizacji przedsięwzięcia względem ponoszonych kosztów, ale również właściwości produktu. Analizie poddawane są te cechy produktu, które mogą stanowić wartość dla klienta. Rozpatruje się przy tym nie tylko pierwotne, podstawowe właściwości produktu, ale również te dodatkowe i tzw. potencjalne. Po weryfikacji cech produktu nierzadko dochodzi do zmiany zakresu projektu. Zaoferowanie bowiem dodatkowych lub potencjalnych cech produktu może mieć istotną wartość dla docelowego odbiorcy produktu, za którą będzie on skłonny dodatkowo zapłacić.

Charakterystyka niemal każdego projektu dokonywana jest na podstawie triady wymiarów: zakres, koszty oraz terminy. W niektórych przypadkach zakres zastępuje się jakością w definiowaniu projektu. Na potrzeby rachunku kosztów docelowych właściwe wydaje się dodatkowe zdefiniowanie projektu przez pryzmat wartości dla klienta. Zauważyć przy tym należy, że mocne skorelowanie wymiarów: funkcjonalność, cena, jakość jest podstawą w analizie kosztów docelowych. Zależności te obrazuje rys. 1.



Rys. 1. Granice ceny, jakości i funkcjonalności produktu projektu

Źródło: [Cooper, Slagmulder 1997, s. 34].

Rachunek kosztów docelowych prowadzi do osiągnięcia kompromisu pomiędzy funkcjonalnością produktu a innymi wymiarami, takimi np. jak: cena, termin czy jakość.

3. Cechy rachunku kosztów docelowych w projektach

Dokonując charakterystyki rachunku kosztów docelowych, należy wskazać na jego główne cechy. Wśród nich wymienić trzeba przede wszystkim [Ansari, Bell 1997, s. 10]:

- ustalenie kosztów produktu na podstawie ceny rynkowej,
- zorientowanie na potrzeby klientów,
- skupienie na fazie projektowania produktu,
- wykorzystanie zespołów interdyscyplinarnych,
- rozpatrywanie kosztów w całym cyklu życia produktu,
- zaangażowanie całego łańcucha dostawców w rozwój nowego produktu.

Jedną z podstawowych cech rachunku kosztów docelowych jest ustalenie kosztów produktu na podstawie ceny rynkowej. Rynkowa metoda ustalania kosztów produktu wynika ze sposobu dojścia do finalnego ich poziomu. Koszty produktu ustalane są na podstawie różnicy pomiędzy oszacowaną ceną rynkową a wymaganą przez przedsiębiorstwo marżą. Cena rynkowa ustalana może być przy tym na bazie cen podobnych pod względem funkcjonalności produktów oferowanych przez konkurencję lub z uwzględnieniem badań marketingowych. W ramach badań marketingowych analizuje się wówczas skłonność klientów do zapłacenia określonej kwoty za produkt o wskazanych właściwościach. Marża przedsiębiorstwa natomiast

ustalana jest na podstawie przede wszystkim takich czynników, jak sektor, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo, oraz wymagania finansowe właścicieli lub wierzycieli. Stosowanie zatem rachunku kosztów docelowych obliguje przedsiębiorstwo do przeprowadzania analiz dotyczących działań konkurencji oraz preferencji i potrzeb klientów. Na podstawie informacji otrzymanych z otoczenia (z rynku) oraz własnych wymagań przedsiębiorstwo dokonuje kalkulacji kosztów produktu. Zaznaczyć przy tym należy, że wyznaczona na podstawie badań rynkowych docelowa cena za produkt stanowi kluczowy element wyznaczenia kosztów dla produktu.

Drugą z wymienionych cech, opisującą specyfikę rachunku kosztów docelowych, jest zorientowanie na klienta. Wymagania stawiane przez klientów odnośnie do produktu są bowiem w rachunku kosztów celu analizowane we wszystkich fazach życia produktu. Potrzeby odbiorców produktu stanowią podstawowe kryterium przy ustalaniu jego funkcjonalności, jakości, ceny oraz terminu wykonania. Analiza wariantów projektu z punktu widzenia jego zakresu zawsze jest pochodną potrzeb i wymagań klientów. Zwiększanie przy tym funkcjonalności produktu możliwe jest tylko wtedy, gdy spełnione zostaną następujące warunki [Sojak, Józwiak 2004, s. 63]:

- jest to zgodne z oczekiwaniami klientów,
- nabywcy są skłonni zapłacić za proponowane zmiany,
- pozwoli to przedsiębiorstwu zwiększyć udział w rynku lub wielkość sprzedaży.

Analogicznie zubożenie właściwości produktu mające na celu uzyskanie pożądanego stopnia zwrotu również uwarunkowane jest potrzebami klienta. Dążenie bowiem do kosztu docelowego nie może odbywać się przez obniżenie funkcjonalności lub jakości produktu, która nie spełniałaby oczekiwań klientów.

Kolejnym wyróżnikiem rachunku kosztów docelowych jest skupienie się kadry zarządzającej na fazie projektowania produktu. Na tym etapie bowiem występuje największy zakres możliwych zmian. Jak zauważają cytowani już autorzy S. Ansari i J. Bell, ok. 80% kosztów produktu przesądzonych jest zaraz po fazie koncepcyjnej. Wraz z rozpoczęciem prac produkcyjnych jakiegokolwiek zmiany dotyczące kształtowania kosztów produktu najczęściej są znacznie ograniczane. Wynika to przede wszystkim z wcześniejszych ustaleń i wyznaczonych sposobów realizacji projektu, które determinują dalsze działania. Zmiany na etapie produkcji najczęściej są znacznie bardziej kosztowne aniżeli podczas faz koncepcyjnych. Mając na uwadze specyfikę projektów, należy zauważyć ponadto, że przedsiębiorstwa zarządzane przez projekty w znacznej mierze opierają się w realizacji przedsięwzięć na nietypowych rozwiązaniach z wykorzystaniem prototypowych maszyn. To sprawia z kolei, że zmiany na etapie produkcji mogą skutkować zastąpieniem projektu zupełnie nowym przedsięwzięciem, co prowadzi do wzrostu kosztów i podaje w wątpliwość osiągnięcie docelowej marży z projektu. Z tego powodu maksymalnie dużo czasu powinno się poświęcić początkowym fazom projektu. Umożliwia to uniknięcie kosztownych zmian w późniejszym terminie. Dlatego w przeciwieństwie do tradycyjnych metod zarządzania kosztami, które koncentrują się na obniżeniu kosztów podczas produk-

cji, rachunek kosztów docelowych w kształtowaniu kosztów produktu skupia się na fazie projektowania produktu (fazie koncepcyjnej projektu).

Inną cechą rachunku kosztów docelowych jest wykorzystanie zespołów interdyscyplinarnych. Dzięki takiemu nastawieniu *target costing* w naturalny sposób komponuje się z koncepcją zarządzania przez projekty. Podstawą funkcjonowania bowiem przedsiębiorstw opierających swoją działalność na projektach jest organizacja bazująca na interdyscyplinarnych zespołach zadaniowych. Taki układ umożliwia analizę doświadczeń, opinii, sugestii i pomysłów członków zespołu zadaniowego w kształtowaniu docelowego kosztu produktu. Uwzględnienie odmiennych punktów widzenia danego problemu pozwala w większym zakresie przewidzieć ich konsekwencje i odpowiednio zaplanować właściwe działania zaradcze. Interdyscyplinarne zespoły dają tym samym możliwość bardziej precyzyjnego oszacowania kosztów produktu i ograniczają konieczność dokonywania zmian podczas realizacji projektu. Dzięki temu zwiększają się szanse utrzymania docelowej marży dla przedsiębiorstwa. Ponadto interdyscyplinarne zespoły zadaniowe, wykorzystując efekt synergii, mogą korzystnie wpłynąć zarówno na czas, jak i na koszt przygotowania oferty dla klienta, co może również mieć istotne znaczenie dla przetrwania przedsiębiorstwa w wysoce konkurencyjnej gospodarce.

Pomimo że w rachunku kosztów docelowych największą wagę przypisuje się fazie projektowania produktu, to niezaprzeczalne pozostaje, że analizowanie kosztów ma miejsce w całym cyklu życia projektu. Weryfikacja kosztów w rachunku kosztów docelowych przebiega przy tym na dwóch poziomach. Jednym z nich jest punkt widzenia odbiorcy produktu. Analizie podlegają wówczas koszty związane głównie z ceną zakupu, eksploatacją, utrzymaniem, naprawami oraz ewentualną utylizacją produktu. Jednocześnie analiza kosztów produktu przeprowadzana jest z uwzględnieniem interesów przedsiębiorstwa. W takim ujęciu weryfikacji podlegają koszty związane m.in. z planowaniem, produkcją, marketingiem, dystrybucją, obsługą posprzedażną, serwisem i wycofaniem produktu z rynku. Możliwości obniżenia kosztów upatruje się zatem na każdym etapie cyklu życia projektu. Uwzględnia się przy tym perspektywę zarówno klienta, jak i przedsiębiorstwa.

W rachunku kosztów docelowych niebagatelne znaczenie ma również łańcuch wartości pomiędzy przedsiębiorstwem i jego kooperantami. Ustalanie poziomu kosztów docelowych odbywa się bowiem z udziałem dostawców i odbiorców związanych z danym podmiotem gospodarczym. Wyznaczenie docelowego kosztu produktu uwarunkowane jest w znacznej mierze zasadami współpracy z kooperantami. Wynika to z faktu, że koszt docelowy dla każdego elementu niezbędnego dla uzyskania produktu stanowi jednocześnie cenę jego zakupu u dostawcy. Wymusza to na kooperantach wdrożenie rachunku kosztów docelowych, aby sprostać stawianym w taki sposób wymaganiom.

Rachunek kosztów docelowych w całym łańcuchu wartości wynika ponadto ze sposobu formułowania zasad współpracy przez organizacje stosujące tę metodę zarządzania kosztami. Kooperanci są zachęceni różnymi profitami do wprowadzania

innowacji oraz sugerowania możliwości redukcji kosztów dla poszczególnych elementów. Nie chodzi tu oczywiście o bezwzględne dążenie do redukcji cen za poszczególne elementy i doprowadzenie kooperanta do granicy opłacalności. Uwaga skupiona jest raczej na zmianie sposobu uzyskania elementów, np. dzięki zastosowaniu nowoczesnych rozwiązań technologicznych [Cooper, Slagmulder 1999, s. 31]. Współpraca bowiem powinna prowadzić do wzajemnych korzyści.

4. Podsumowanie

Rachunek kosztów docelowych może mieć istotne znaczenie w strategicznym zarządzaniu kosztami projektów. Dzięki jego wdrożeniu możliwe jest nie tylko zwiększenie wartości projektów dla klientów, ale również uzyskanie przez przedsiębiorstwo większych zysków. Istotne jest przy tym, że redukcji kosztów dokonuje się bez negatywnego wpływu na zadowolenie klientów. Ponadto analiza funkcjonalności produktu i następnie uzmysłowienie odbiorcy możliwości projektu skutkować może zwiększeniem zakresu przedsięwzięcia, a tym samym jego efektywności.

Literatura

- Ansari S., Bell J., *CAM-1 Target Cost Group, Target costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Irwin-McGraw Hill, New York 1997.
- Cooper R., Slagmulder R., *Develop profitable new products with target costing*, „Sloan Management Review” 1999 r. 40, nr 4, lato.
- Cooper R., Slagmulder R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Inc., Portland – New Jersey 1997.
- Freeman T., *Transforming Cost Management into a Strategic Weapon*, 2004.
- Horvath P., *Target Costing. State of the Art*, Computer Aided Manufacturing International, Bastford 1993.
- Kato Y., *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, „Management Accounting Research” 1993 r. 4, nr 1.
- Sakurai M., *Target costing and how to use it*, „Journal of Cost Management”, lato 1989.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Szychta A., *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 12, 2003.

THE ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN PROJECT COMPANIES

Summary

Management by projects is more and more often applied by companies nowadays. The foregoing paper presents the chosen components of specificity, company structure location and data processing of management accounting in project companies.