

Marek Masztalerz

Akademia Ekonomiczna w Poznaniu

STRATEGICZNY WYMIAR RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

1. Wprowadzenie

Globalizacja gospodarki cechuje się m.in. wzrostem zmienności otoczenia oraz zwiększeniem ilości informacji niezbędnych do podjęcia właściwej decyzji. Gwałtowny rozwój nowoczesnych technologii oraz znaczny spadek kosztów logistyki nie tylko wpływają na rozszerzenie wachlarza wyboru konsumenta, ale wywierają coraz silniejszą presję na obniżkę cen [11]. Skróceniu ulega cykl życia produktów. Przedsiębiorstwo działające w warunkach stale zaostrzającej się konkurencji zostaje zmuszone z jednej strony do przyjęcia orientacji na klienta i jego oczekiwania, a z drugiej – do poszukiwania innowacyjnych rozwiązań w zakresie zarządzania.

W tak zmieniających się warunkach gospodarowania podkreśla się kardynalne znaczenie zarządzania strategicznego, które skupia się na kształtowaniu i urzeczywistnianiu długofalowej wizji przedsiębiorstwa. Horyzont czasowy zarządzania strategicznego stawia poważne wyzwania przed osobami odpowiedzialnymi za podejmowanie strategicznych decyzji. Aby decyzje te były właściwe, niezbędne jest dostarczenie decydentom pełnej i rzetelnej informacji, która musi uwzględniać nie tylko dane historyczne, lecz także wielkości przyszłe. Jednym z najważniejszych systemów gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji w przedsiębiorstwie jest system rachunkowości. W ramach tego systemu można wyróżnić podsystem rachunku kosztów.

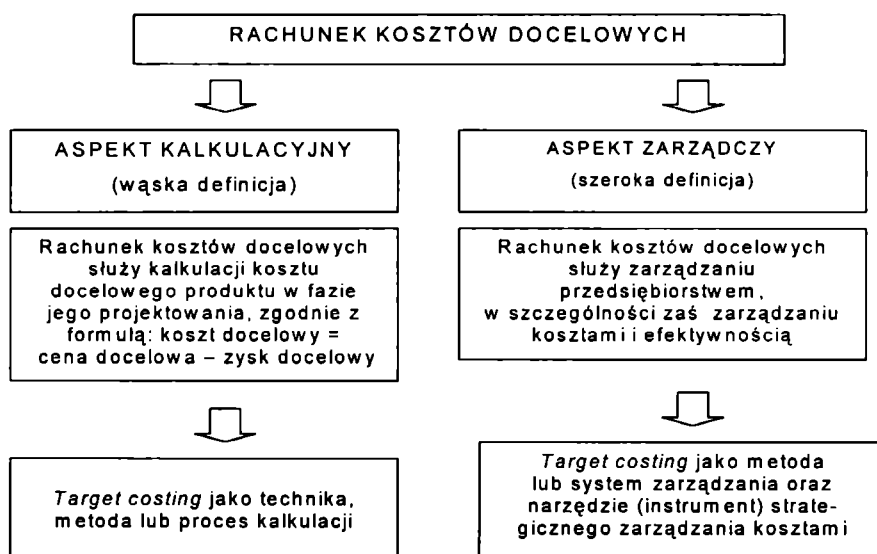
Z punktu widzenia zarządzania strategicznego system rachunku kosztów jest niezwykle istotny, jeśli przyjąć, że przychody przedsiębiorstwa są kształtowane przez rynek w wyniku gry popytu i podaży, a firma ma niewielki wpływ na ich wysokość, natomiast wysokość ponoszonych kosztów w dużej mierze zależy od decyzji podejmowanych w przedsiębiorstwie. Praktyka gospodarcza pokazuje

jednocześnie, że 70-95% kosztów wyrobu zostaje przesądzonych jeszcze w fazie projektowania, a więc przed podjęciem produkcji.

Coraz częściej mówi się również o konieczności integracji poszczególnych obszarów działania firmy, takich jak finanse, marketing, projektowanie czy zasoby ludzkie. Tendencje te w krajach zachodnich są jeszcze mało popularne, tymczasem w Japonii – kraju, który odniósł niebagatelny sukces gospodarczy w XX w. – już od końca lat sześćdziesiątych z powodzeniem stosuje się w wielu przedsiębiorstwach system zarządzania oparty na współpracy wszystkich działów firmy – Target Cost Management (TCM). Metoda ta, zwana również *target costing*, a w Polsce rachunkiem kosztów docelowych, stoi w opozycji do tradycyjnego zachodniego ujęcia roli rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie.

2. Istota rachunku kosztów docelowych

Rachunek kosztów docelowych można zdefiniować jako takie kompleksowe podejście do zarządzania kosztami produktu w całym cyklu jego życia, którego celem jest osiągnięcie pożądanego poziomu rentowności produktu przy rynkowej cenie. Istotą rachunku kosztów docelowych jest planowanie kosztów w fazie projektowania wyrobu oraz ciągła redukcja kosztów w trakcie cyklu życia produktu z wykorzystaniem międzyfunkcyjnych zespołów oraz z zaangażowaniem łańcucha wartości. Rachunek kosztów docelowych, w zależności od sposobu definiowania, można rozpatrywać w dwóch aspektach: kalkulacyjnym i zarządczym (rys. 1).

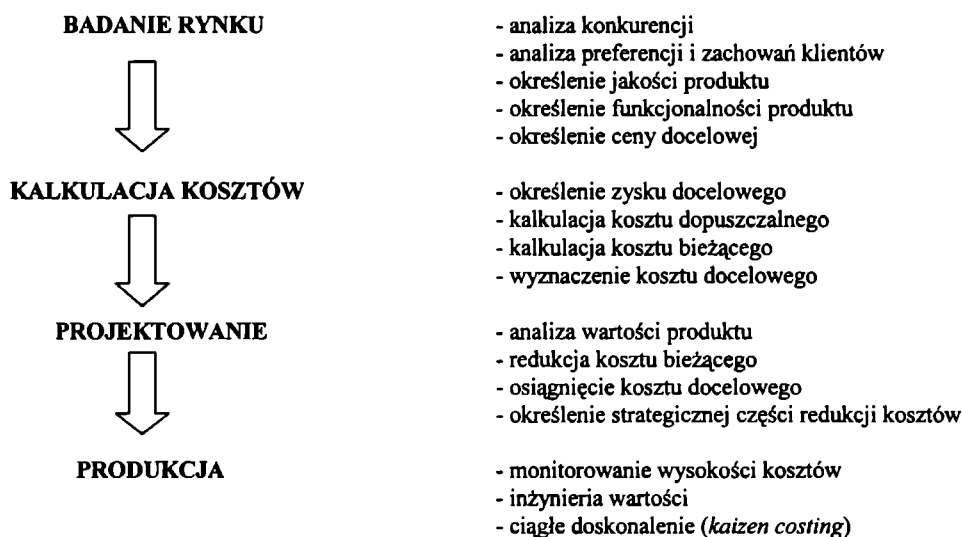


Rys. 1. Aspekt kalkulacyjny i zarządczy rachunku kosztów docelowych

Źródło: opracowanie własne.

3. Kalkulacja kosztów docelowych

Punktem wyjścia w rachunku kosztów docelowych jest rynkowa cena oferowanego produktu (rys. 2). W tradycyjnych systemach rachunkowości zarządczej ceny ustalane są według formuły „koszt plus narzut zysku”. *Target costing* traktuje cenę jako zmienną niezależną, tzn. jako wypadkową oczekiwań potencjalnych nabywców, a nie jako wypadkową kosztów. Aby ustalić odpowiednią cenę produktu, przeprowadza się bardzo szczegółowe badania rynku, które nie tylko mają dostarczyć informacji o samej wysokości możliwej ceny, lecz również wskazać, jakie czynniki decydują o zaakceptowaniu przez klienta danego poziomu ceny. Stosuje się tu różne techniki, jak np. panel konsumencki, grupy eksperymentalne, beta testy, badania ankietowe wartości dla klientów, wywiady osobiste, wnioski reklamacyjne i wtórne źródła dotyczące globalnych tendencji na rynku [18, s. 171].



Rys. 2. Etapy procesu kalkulacji kosztów docelowych

Źródło: opracowanie własne.

Po wyznaczeniu ceny docelowej na poziomie rynkowym można ustalić wysokość tzw. kosztu dopuszczalnego, który stanowi różnicę między docelową ceną i docelowym zyskiem. Wielkość zysku docelowego wynika z oczekiwań zarządu co do rentowności produktu w całym cyklu jego życia. Koszt dopuszczalny jest najczęściej w istniejących warunkach nieosiągalny, dlatego firma musi przeprowadzić szereg działań zmierzających do maksymalnego obniżenia kosztu

bieżącego. Koszt docelowy powinien być jak najbardziej zbliżony do kosztu dopuszczalnego – w przeciwnym wypadku firma nie osiągnie oczekiwanej rentowności. Do obniżenia kosztu produktu wykorzystuje się takie narzędzia, jak np. inżynieria wartości. Należy przy tym zaznaczyć, że prace nad możliwościami redukcji kosztów do poziomu docelowego są prowadzone przez wszystkie działy firmy w ramach międzyfunkcyjnych zespołów oraz z zaangażowaniem łańcucha wartości¹.

Wyznaczenie kosztu docelowego produktu wiąże się z określeniem osiągalnej i strategicznej części redukcji kosztów. Część osiągalna jest dokonywana w fazie projektowania wyrobu. Wysokość osiągalnej części redukcji kosztów zależy w głównej mierze od zdolności zespołu odpowiedzialnego za dany produkt [4, s. 109]. W fazie wytwarzania wyrobu stosuje się system ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*), którego celem jest osiągnięcie strategicznej części redukcji kosztów.

4. Strategiczny aspekt rachunku kosztów docelowych

Zarządzanie strategiczne polega na opracowaniu, wdrożeniu i realizacji długofalowej strategii przedsiębiorstwa. Przez strategię rozumie się najczęściej tworzenie unikatowej i wartościowej pozycji za pomocą odmiennego, w stosunku do konkurentów, zestawu działań [13]. Strategia określa kierunek i zakres działania organizacji w długim okresie, dopasowuje zasoby organizacji do zmieniającego się otoczenia, a szczególnie do rynków i klientów tak, aby spełnić oczekiwania interesariuszy [8, s. 10].

J. Brausch [2, s. 45] opisuje rachunek kosztów docelowych jako narzędzie zarządzania strategicznego służące redukcji kosztu produktu w całym cyklu życia. Y. Kato [10, s. 36] dodaje, że *target costing* jest częścią wielostronnego systemu strategicznego zarządzania zyskiem i skupia się na redukcji kosztów cyklu życia nowych produktów oraz na podnoszeniu jakości i niezawodności tych produktów. P. Horváth [7, s. 3] stwierdza, że *target costing* jest techniką strategicznego zarządzania kosztami, umożliwiającą integrację produktu, rynku i zasobów ze strategicznej perspektywy, stosowaną do kwantyfikacji tych informacji jako wskaźników operacyjnych o dużym znaczeniu.

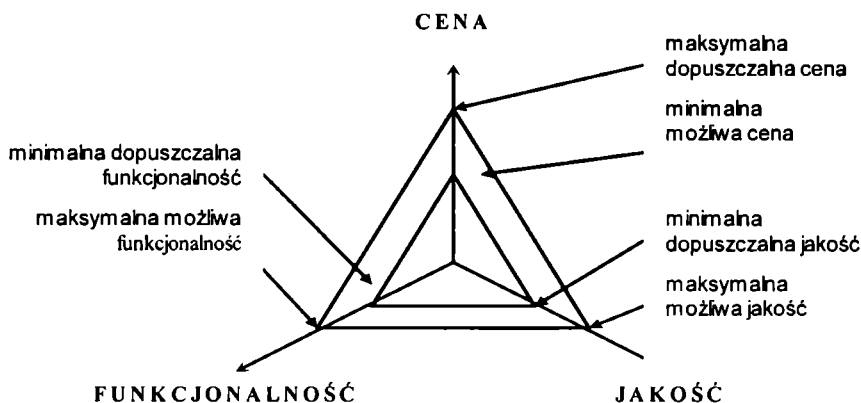
Strategiczny wymiar *target costing* podkreśla również I. Sobańska [14, s. 80; 15, s. 379], zdaniem której rachunek kosztów celu powinien być rozumiany jako proces ustalania długookresowego celu (koszt przyszłego produktu) w fazie projektowania

¹ W praktyce okazuje się, że właśnie ten aspekt *target costing* jest dla firm zachodnich najtrudniejszy. O ile bowiem w Japonii praca zespołowa i orientacja na powodzenie całej organizacji jest czymś zupełnie naturalnym, o tyle w krajach zachodnich przeważa indywidualizm i nastawienie na osobisty sukces. Implementacja rachunku kosztów docelowych w firmach amerykańskich czy europejskich często spotyka się z oporem pracowników [1].

wyrobu oraz realizacji tego celu w fazie wytwarzania (w ciągu cyklu życia produktu). A. Szychta [17, s. 66] opisuje rachunek kosztów docelowych jako instrument strategicznego zarządzania kosztami i strategicznego planowania zysku. T. Freeman [6, s. 14] konstatuje, że *target costing* jest metodą zarządzania, pozwalającą firmie dostarczyć klientom produkty, jakich pragną i kiedy potrzebują, po cenie, na jaką klienci sobie mogą pozwolić, a przy tym zapewnia firmie odpowiedni poziom zysku. Jeśli rachunek kosztów docelowych jest stosowany właściwie, może stworzyć kulturę doskonałości w organizacji i przyczynić się do powstania trwałej przewagi konkurencyjnej.

Rachunek kosztów docelowych ujmuje produkt jako zespół trzech cech istotnych dla klienta: ceny, jakości i funkcjonalności. Jakość może być tutaj określana jako zgodność produktu z jego specyfikacją lub niezawodność produktu (liczba braków na milion sztuk itp.), natomiast funkcjonalność jako stopień zaspokojenia przez produkt pożądaných przez klienta funkcji wyrobu. W fazie projektowania i rozwoju wyrobu wymagania nabywców co do jakości i funkcjonalności produktu są przenoszone na dobór odpowiednich komponentów i rozwiązań inżynierskich i technologicznych, tak aby dostarczyć klientowi produkt o pożądanej jakości i funkcjonalności po oczekiwanej przez niego cenie.

Wymienione trzy wymiary (cechy) produktu, tj. cena, jakość i funkcjonalność, tworzą tzw. trójkąt przetrwania (*survival triplet*), który odgrywa kluczową rolę w zdobywaniu przewagi konkurencyjnej (rys. 3).



Rys. 3. Strefa przetrwania produktu

Źródło: [4, s. 134].

Strefę przetrwania produktu wyznaczają minimalne i maksymalne wartości trzech cech strategicznych produktu: ceny, jakości i funkcjonalności. Wyjście poza ramy tej strefy grozi fiaskiem produktu. Zachowanie równowagi pomiędzy trzema cechami produktu z jednej strony chroni interesy firmy (np. nie sprzedaje ona za

bezcen produktów, których jakość i funkcjonalność pozwalają na uzyskanie wyższej ceny), z drugiej – zapewnia możliwie najpełniejsze zaspokojenie potrzeb i wymagań konsumenta (klient płaci określoną cenę za określoną jakość i funkcjonalność).

Konsumenci uczestnicy rynków, na których konkurują firmy japońskie (samochody, elektronika, nowe technologie), są coraz lepiej poinformowani, a jednocześnie mało lojalni, rywale natomiast stają się coraz bardziej agresywni. Dodać należy, że marże zysku na takich rynkach są niskie, a korzyści płynące z nowatorstwa (*first mover advantages*) stosunkowo niewielkie [3]. W rezultacie zakres strefy przetrwania jest mocno zawężony. Jeśli firma chce uniknąć porażki na silnie konkurencyjnym rynku, nie może stosować tradycyjnych strategii jednowymiarowych, jak strategia lidera cenowego (oferowanie wąskiego asortymentu standardowych wyrobów, dzięki czemu koszty pozostają na względnie niskim poziomie – konkurowanie ceną produktu) lub strategia dyferencjacji (oferowanie szerokiego wachlarza zróżnicowanych wyrobów – konkurowanie w zakresie funkcjonalności lub jakości). Konieczne staje się przyjęcie strategii konfrontacyjnej, polegającej na jednoczesnym konkurowaniu w zakresie kosztu (ceny), jakości i funkcjonalności.

Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych przejawia się nie tylko w podejściu do produktu jako trójwymiarowego wektora zmiennych strategicznych, lecz również w przyjęciu długookresowej perspektywy zarządzania kosztami i efektywnością. Głównym celem strategicznym w procesie *target costing* jest wypracowanie pożądanego zysku w całym cyklu życia produktu. Narzędziem wspierającym *target costing* w tym procesie jest rachunek kosztów cyklu życia produktu.

Kolejną cechą rachunku kosztów docelowych, wskazującą na jego silne związki z zarządzaniem strategicznym, jest wykorzystanie analizy łańcucha wartości. Podejście procesowe, w myśl którego organizacja może być rozpatrywana jako sekwencja działań zorientowanych na dostarczenie wartości klientowi, zostało zaproponowane przez M.E. Portera [12]. Podejście procesowe traktuje przedsiębiorstwo jako system otwarty, tj. uwzględnia wzajemne relacje między przedsiębiorstwem a otoczeniem – podobnie jak zarządzanie strategiczne. Łańcuch wartości obejmuje m.in. dostawców, dystrybutorów, odbiorców, serwisantów, tworzących razem z producentem wyrobu system działań, których celem jest wyprodukowanie i dostarczenie produktów przedstawiających wartość dla klientów. W ramach systemu kosztów docelowych cały łańcuch wartości jest zaangażowany w proces redukcji kosztów poprzez nawiązywanie i utrzymywanie przyjaznych, długotrwałych i wielostronnych relacji między uczestnikami tego systemu. Współpraca ta jest oparta na wzajemnym zaufaniu oraz swobodnym dostępie do informacji, a jej celem jest zapewnienie korzyści wszystkim uczestnikom systemu [16, s. 65]. W ramach takiej współpracy często następuje rozprzestrzenianie filozofii *target costing* do kolejnych ogniw łańcucha wartości.

Szczęólnego znaczenia nabierają stosunki między producentem a dostawcami komponentów. Koszt docelowy produktu determinuje koszty docelowe poszczególnych komponentów dostarczanych przez dostawcę. Ważne jest więc, żeby docelowe koszty komponentów, wynikające z uwarunkowań rynkowych², były jednocześnie docelowymi cenami sprzedaży dostawców. W ten sposób następuje przenoszenie nacisku na redukcję kosztów ze strony konkurencji (ryнку) do coraz niższych ogniw łańcucha wartości, co ostatecznie przyczynia się do wzrostu efektywności całego łańcucha [9, s. 279]. Dzięki kooperacji w zakresie projektowania wyrobu i kosztów, obie strony mogą znaleźć źródła obniżki kosztów, a tym samym zwiększyć swoją rentowność. Firmy japońskie zarządzają łańcuchem wartości w taki sposób, by dostawcy również osiągaliby zyski. Taka polityka zapewnia dostawcom stabilność dochodów, dzięki czemu są oni skłonni wprowadzać innowacje [5, s. 33].

5. Podsumowanie

Rachunek kosztów docelowych wydaje się być niezwykle użytecznym narzędziem wspierającym zarządzanie strategiczne. Można uznać *target costing* za instrument strategicznej rachunkowości zarządczej, jeśli przyjąć, że podstawowym jej zadaniem jest wspomaganie procesu zarządzania strategicznego zarówno w planowaniu, jak i we wdrażaniu strategii oraz kontrolowaniu jej realizacji.

Po pierwsze, w rachunku kosztów docelowych traktuje się przedsiębiorstwo jako system otwarty, w którym nieustannie dochodzi do interakcji między organizacją a otoczeniem. Przedsiębiorstwo reaguje na zmiany otoczenia, a nierzadko również na nie wpływa lub je kształtuje. Otoczenie organizacji stanowi w pewnym sensie element systemu, dlatego – zgodnie z filozofią zarządzania strategicznego – musi być poddawane analizie w celu umożliwienia poprawnego (tj. korzystnego dla organizacji) reagowania na zmiany tego otoczenia lub trafnego przewidywania i wyprzedzania tych zmian. Analiza otoczenia jest aktywnie stosowana w rachunku kosztów docelowych: z jednej strony stosowanie *target costing* wymaga pogłębionej analizy i monitorowania rynku oraz preferencji klientów, z drugiej – łańcucha wartości jako systemu działań wykonywanych w kolejnych ogniwach tegoż łańcucha w celu dostarczenia wartości dla klienta.

² Dostawcy zdają sobie sprawę, że wymagania producenta w zakresie cen komponentów wynikają z uwarunkowań rynkowych, a nie z arbitralnych decyzji. Dlatego też często decydują się na wdrożenie systemu kosztów docelowych w celu redukcji kosztów własnych i osiągnięcia pożądanego poziomu zysku przy cenie wymaganej przez odbiorcę (producenta wyrobu). Na tej zasadzie rachunek kosztów docelowych jest przenoszony do kolejnych ogniw łańcucha wartości.

Po drugie, rachunek kosztów docelowych, podobnie jak zarządzanie strategiczne, przyjmuje długofalową perspektywę. Wyrazem długookresowej orientacji jest wykorzystanie rachunku kosztów cyklu życia produktu. Celem stosowania *target costing* jest osiągnięcie zamierzonego zysku w całym cyklu życia produktu (a więc w okresie kilku lat). Formułowanie i realizację tego celu można rozpatrywać w analogii do tworzenia i wdrażania strategii w procesie zarządzania strategicznego.

Po trzecie, w koncepcji *target costing* umiejętnie połączone zostały funkcje rachunkowości i marketingu, co jest niezbędne do sprawnego zarządzania kosztami produktu w dłuższej perspektywie czasowej. Przejawem tego aliansu jest nie tylko rozpatrywanie produktu w trzech wymiarach (ceny, jakości i funkcjonalności) w celu realizacji strategii konfrontacyjnej, lecz również skupienie się na rynku i kliencie, m.in. w wyniku rezygnacji z tradycyjnej metody wyznaczania cen, opartej na formule „koszt plus marża”. Tym samym kalkulacja kosztu wytworzenia i wycena produktu nabierają strategicznego wymiaru, uwzględniają bowiem oczekiwania rynku docelowego.

Literatura

- [1] Banham R., *Off Target?*, „CFO Magazine” maj 2000.
- [2] Brausch J., *Target Costing for Profit Enhancement*, „Management Accounting (NAA)” listopad 1994.
- [3] Cooper R., *When Lean Enterprises Collide. Competing through Confrontation*, Harvard Business School Press, Boston 1995.
- [4] Cooper R., Slagmulder R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon 1997.
- [5] Cooper R., Slagmulder R., *Develop Profitable New Products with Target Costing*, „Sloan Management Review” 1999, nr 4(40).
- [6] Freeman T., *Transforming Cost Management into a Strategic Weapon*, CAM-I 1998, <http://www.cam-i.org/columns/transforming.pdf>.
- [7] Horváth P., *Target Costing: A State-of-the Art Review*, A CAM-I Research Project, IFS International Ltd., Bedford (UK) 1993.
- [8] Johnson G., Scholes K., *Exploring Corporate Strategy*, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1984.
- [9] Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- [10] Kato Y., *Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies*, „Management Accounting Research” 1993, nr 4(40).
- [11] Player S., *Hitting the Profitability Bull's Eye*, „Controller Magazine” lipiec 1997.
- [12] Porter M.E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York 1985.
- [13] Porter M.E., *What Is Strategy?*, „Harvard Business Review” 1996, nr 11-12.
- [14] Sobańska I., *Rachunek kosztów celu (target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej, t. 45, SKwP, Warszawa 1998.
- [15] Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [16] Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

- [17] Szychta A., *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 12 (68), SKwP, Warszawa 2003.
- [18] Zasztowt P., *Ustalanie cen według zasad rachunku kosztów docelowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 7 (63), SKwP, Warszawa 2002.

STRATEGIC DIMENSION OF TARGET COSTING

Summary

The progressing globalisation made the economic environment unstable and unpredictable. Consequently, the amount of data needed to take right decisions in the global market increased significantly. Companies, in order to survive in a very fierce competition and remain profitable, became market and customer oriented. They were forced to look for innovative solutions such as strategic management and target cost management. This article explores strategic traits of target costing. The purpose of this paper is to show that target costing may be successfully used as strategic management tool for attaining and sustaining the strategic advantage. The very essence of target costing as cost calculation process and management system is presented. Long term (life cycle) planning, strategic product characteristics, strategic survival triplet and value chain analysis are described as the proofs of strategic dimension of target costing.