

# Rachunek kosztów docelowych w controllingu

Agnieszka Zalewska\*

## 1. Wstęp

Na dzień dzisiejszy prowadzenie przedsiębiorstwa łączy się z nowoczesną dziedziną rachunkowości zarządczej, którą jest controlling. Już od kilku lat zaczyna on odgrywać coraz ważniejszą rolę przejmując na siebie funkcję kierowniczą, która jest nieodzownym instrumentem kierowania przedsiębiorstwem.

Controlling pozwala wskazać mocne i słabe punkty przedsiębiorstwa oraz wydziały i pracowników szczególnie dobrze realizujących wyznaczone cele [8, s. 5]. Jest wielofunkcyjnym instrumentem sterowania mającym za zadanie koordynowanie planowania, kontroli i zdobywania informacji. Jest impulsem do rozwiązywania problemów, a wiąże się to [2, s. 13–14]:

- ze wzrostem dynamiki otoczenia;
- ze stagnacją rynków;
- z szybkim wprowadzaniem nowych technologii;
- z coraz krótszym cyklem życia produktów.

Wprowadzanie controllingu w jednostkach gospodarczych jest uzasadnione tym, że menedżerowie, świadomi istnienia coraz bardziej skomplikowanych procesów wytwórczych i ograniczonych możliwości oddziaływania na rynek, poszukują instrumentów umożliwiających im podejmowanie decyzji ograniczających ryzyko gospodarcze, a równocześnie ułatwiających osiągnięcie założonych celów [7, s. 550].

Przedsiębiorstwo w dzisiejszych warunkach rynkowych przetrwa jeśli będzie potrafiło poruszać się po drodze, która uwzględnia aktywność, gospodarność, ożywienie, rozwój i dochód. Stąd w rozwiązaniu tych problemów może okazać się pomocny controlling, który umożliwia sprawdzenie, czy procesy gospodarcze przebiegają prawidłowo [1, s. 116]. Komórka controllingu w przedsiębiorstwie ma za zadanie współuczestniczyć w wyznaczaniu celów przez zarząd przedsiębiorstwa i koordynować działania wewnątrz przedsiębiorstwa tak, aby umożliwić osiągnięcie wyznaczonych celów [9].

---

\* Mgr Agnieszka Zalewska, Uniwersytet w Białymstoku.

## 2. Istota *Target costing*

Koncepcja rachunku kosztów docelowych została opracowana w Toyota Motor Corporation w 1965 r., a od początku lat siedemdziesiątych znajduje zastosowanie w wielu, przede wszystkim japońskich, przedsiębiorstwach montażowych, tj. w takich gałęziach przemysłu, jak: przemysł samochodowy, elektroniczny i precyzyjny (np. w firmach Nissan, Panasonic, Sharp, Matsushita, Daihatsu Motor, Mercedes-Benz i in.) [3, s. 833].

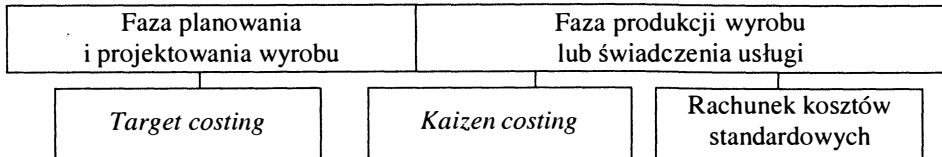
**Target costing (rachunek kosztów docelowych)** definiuje się jako „pakiet metod zarządzania i instrumentów wspomagających formułowanie i realizację celów dotyczących kosztów w fazie koncepcyjno-rozwojowej nowego produktu, dla ustalenia podstawy odniesienia dla kontroli kosztów w fazie realizacji i dla zapewnienia realizacji celów dotyczących zysków w całym cyklu życia produktu” Target Costing jest metodą rachunkową i odnosi się do ustalenia kosztów docelowych, które są funkcją oczekiwań klienta oraz technicznych parametrów procesu projektowania produktu. Dąży on do ustalenia kosztów, jakie należy ponieść, aby udostępnić produkt zaspokajający potrzeby klientów. Istnieje zależność, która mówi, że potrzeby mające wyższy priorytet klienta otrzymują zwykle większy budżet rozwoju i produkcji [10].

Target costing to proces zbudowany w celu wspomagania osiągnięcia poziomów kosztów wyrażonych zazwyczaj, choć nie wyłącznie, jako koszty produktu, co ma efektywnie przyczynić się do osiągnięcia wyników finansowych planowanych przez organizację gospodarczą [4, s. 33]. *Target Costing* postrzegany jest jako instrument strategicznego zarządzania kosztami. Wiąże ze sobą klienta i jego oczekiwania rynkowe z procesem projektowania produktu. *Target Costing*, zwany rachunkiem kosztów docelowych jest odpowiedzią na coraz większe nasilenie konkurencji oraz na wzrost znaczenia orientacji na klienta [10].

Według filozofii *Target Costing*, produkt traktowany jest przez klienta nie jako całość, lecz selektywnie poprzez wypełnianie swoich funkcji użytkowych. Wobec czego, zarządzanie kosztami podporządkowane musi być zawsze oczekiwaniom klienta. Możliwe jest to dzięki patrzeniu na ponoszone koszty z perspektywy funkcji produktu, nie zaś na produkt jako całość. Jest to idea istotna dla zrozumienia koncepcji *Target Costing*. Dzięki controllingowi kosztów produktu możliwe jest podjęcie ingerencji w koszty już w fazie powstawania produktu. Zadane produktowi koszty docelowe pełnią rolę wskaźników wczesnego ostrzegania w odniesieniu do ponoszonych kosztów rzeczywistych. Można zatem porównać przewidywane koszty rzeczywiste z kosztami docelowymi, ujawniając w ten sposób odchylenia, które należy zbadać i odpowiednio skorygować. Koszty wyższe od docelowych prowadzą do drogich produktów, które z kolei wymagają zmian opóźniających moment wprowadzania produktu na rynek [10].

System kosztów docelowych odnosi się do fazy planowania i projektowania wyrobów, a system ciągłego usprawniania jest stosowany w fazie wytwarzania wyrobów. *Target costing* może być także stosowany przy racjonalizacji lub unowocze-

śnianiu już wytwarzanych wyrobów. Wdrożenie systemu kosztów docelowych prowadzi do spadku znaczenia rachunku kosztów standardowych w procesie kontroli kosztów wytworzenia wyrobów. System „ustawicznego dążenia do perfekcji” dotyczy fazy produkcji, lecz nie wymaga rezygnacji z prowadzenia rachunku kosztów standardowych [3, s. 829]. Relacje między fazami rozwoju wyrobu, a omawianymi systemami sterowania kosztami przedstawia rysunek 1.



**Rys. 1.** Obszary zastosowania systemu kosztów docelowych i ciągłego usprawniania  
Źródło [4, s. 69].

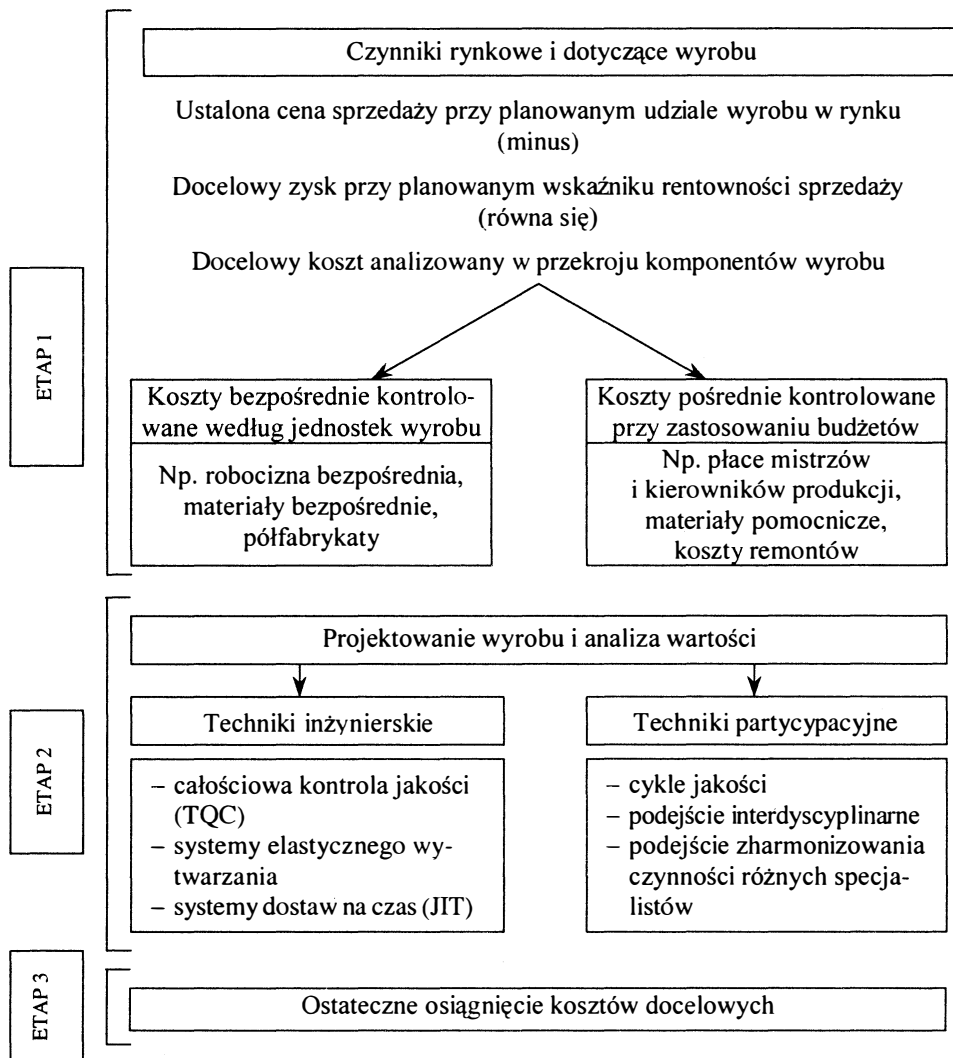
System rachunku kosztów docelowych jest narzędziem zarządzania kosztami, służącym zmniejszeniu wszystkich składników kosztów danego produktu przez cały jego cykl życia przy zaangażowaniu do udziału w redukcji kosztów: działu badań i rozwoju, działu konstrukcyjnego, wydziałów produkcji, działu marketingu i działu rachunkowości przedsiębiorstwa. W systemie tym określa się oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży danego wyrobu już w fazie jego projektowania oraz odejmuje pożądaną, docelową marżę zysku w celu ustalenia docelowych kosztów własnych wyrobu [11]. Nadrzędnym celem stosowania systemu kosztów docelowych jest zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków w całym okresie jego życia na rynku. W systemie *target costing* następuje ustalenie kwoty kosztów, po jakich musi być wytwarzany dany produkt, charakteryzujący się określoną funkcjonalnością i jakością, aby została osiągnięta pożądana marża zysku przy docelowej cenie, tzn. oczekiwanej, możliwej do osiągnięcia [3, s. 833–834].

W ogólnym zrozumieniu docelowe koszty produktu (K) stanowią różnicę docelowej ceny (c) i wymaganej marży zysku (z), czyli:  $K = c - z$ . Koszt ten ma strategiczne znaczenie rynkowe, w stosunku do produkcyjnie zorientowanego tradycyjnego konwencjonalnego kosztu. Docelowe koszty są oszacowanymi długookresowymi kosztami produktu, określonymi na takim poziomie, aby przychody ze sprzedaży produktów zapewniały przedsiębiorstwu osiągnięcie docelowego poziomu zysku. Ustalony koszt docelowy to również wynik działań projektowych oraz ciągłego udoskonalania produktu [5, s. 107–108].

### 3. *Target costing* – struktura i procedura

Przedsiębiorstwa, stosujące rachunek kosztów docelowych, którego ogólną strukturę przedstawia rysunek 2, najpierw przeprowadzają badania rynkowe celem oszacowania ceny, jaką klienci będą skłonni zapłacić za produkt posiada-

jący określone właściwości. Ta cena sprzedaży odzwierciedla przyszłe, a nie bieżące warunki rynkowe. Następnie określa się tzw. dopuszczalny koszt produktu poprzez odjęcie od szacowanej ceny akceptowanego zysku. Otrzymana suma stanowi maksymalny, jednostkowy koszt własny, który akceptuje zarząd przedsiębiorstwa. Koszt dopuszczalny, wyprowadzony z ceny, jest porównywalny z wewnątrznie oszacowanym kosztem produktu, wyprowadzonym z danych produkcyjnych [6, s. 150].



**Rys. 2.** Ogólna struktura rachunku kosztów docelowych

Źródło [4, s. 76].

Jeśli koszt dopuszczalny jest niższy niż koszt oszacowany, jednostka może wybrać jeden z następujących wariantów działania [11]:

- projekt produktu lub założenia procesu produkcyjnego zostają zmodyfikowane w celu obniżenia oczekiwanych kosztów; podjęciu decyzji, jakie zmiany są możliwe, pomaga przygotowanie tabeli kosztów, która dostarcza danych o wymaganym zużyciu czynników produkcji, parametrach procesu technologicznego, szczegółowych warunkach projektu;
- może być zaakceptowana niższa niż pierwotnie wymagana marża zysku;
- zarząd może podjąć decyzje o nie wprowadzaniu na rynek w najbliższym okresie danego produktu.

Zmieniając projekt wyrobu zespół specjalistów z różnych działów przedsiębiorstwa może wyeliminować wiele kosztów nie przyczyniających się do wzrostu wartości użytkowej wyrobu, a zatem może zredukować wielkość wcześniej oszacowanego kosztu własnego wyrobu, zrównując go z kosztem dopuszczalnym. Po ostatecznym zatwierdzeniu koszt dopuszczalny staje się celem do osiągnięcia na etapie wytwarzania, czyli kosztem docelowym [6, s. 150].

W systemie kosztów docelowych wyróżnia się następujące procedury [3, s. 836–837]:

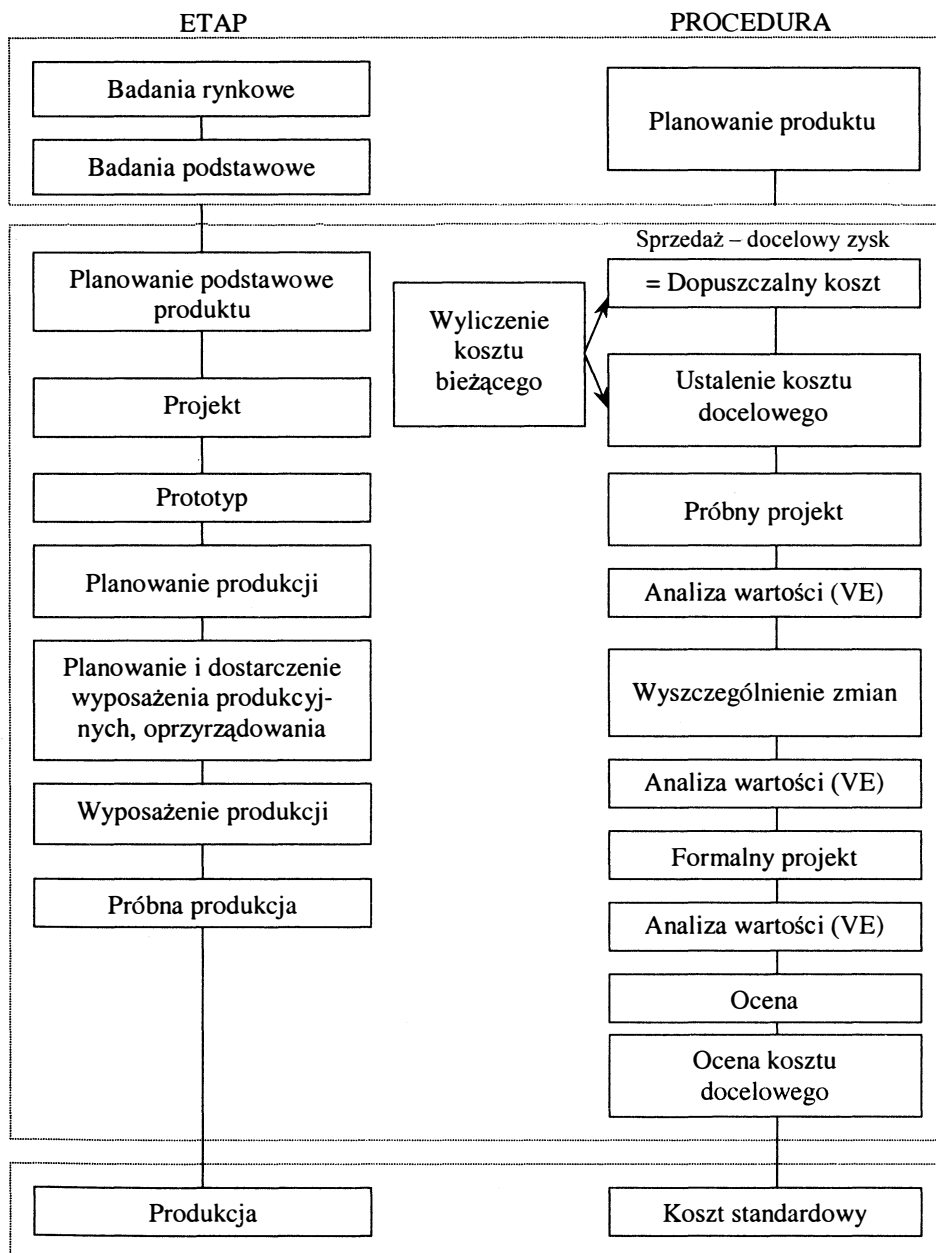
- planowanie i projektowanie wyrobów wysokiej jakości, które spełniają wymagania klientów;
- ustalenie docelowego kosztu wyrobów przy wykorzystaniu analizy wartości;
- osiąganie kosztów docelowych na etapie produkcji poprzez wyznaczenie kosztów standardowych.

Ustalenie kosztu docelowego następuje w drugim etapie, tj. po etapie planowania wyrobu, w którym najpierw wstępnie określa się cechy wyroby, jego koszt i opłacalność, a następnie inżynierowie przygotowują plan technicznego rozwoju wyrobu. Stosuje się jedną z trzech następujących metod dochodzenia do kosztu docelowego [11]:

- zaplanowanie wielkości zysku przez kierownictwo naczelne, a następnie ustalenie kosztu dopuszczalnego;
- oszacowanie przez inżynierów kosztów poszczególnych operacji, detali i całego wyrobu;
- postępowanie według obydwu metod jednocześnie kierownictwo naczelne zakłada docelowy poziom zysku, lecz także aktywizuje pracowników do włączenia się w oszacowanie kosztów nowego wyrobu.

Trzecia metoda jest uznawana za najlepszy sposób określenia kosztów docelowych. Przed ustaleniem kosztu docelowego wylicza się zwykle koszt dopuszczalny poprzez odjęcie docelowego zysku od przychodu ze sprzedaży. Koszt dopuszczalny jest definiowany jako dozwolony krańcowy koszt produkcji [11].

Etapy procedury kosztów docelowych przedstawia rysunek 3.



**Rys. 3.** Procedura kosztów docelowych

Źródło [4, s. 78].

Koszt docelowy produktu określa kierownictwo firmy, włączając zarazem pracowników do oszacowania kosztów nowego wyrobu. Przed jego ustaleniem wylicza się zwykle koszt dopuszczalny drogą odjęcia docelowego zysku założonego przez kierownictwo firmy od przychodu ze sprzedaży. Koszt dopuszczalny jest definiowany jako dozwolony krańcowy koszt produkcji [6, s. 151].

Oszacowanie docelowej ceny przy stosowaniu zasad *target costing* jest oparte na rozpoznaniu potrzeb potencjalnych klientów, ich opinii dotyczących funkcji produktu oraz możliwej do zapłacenia ceny, a także uwzględnia poziom cen na konkurencyjne wyroby. Następnie kalkuluje się koszty wszystkich elementów składowych wyrobu w celu stwierdzenia, jaką wartość będzie stanowiła suma kosztów wytworzenia komponentów, w stosunku do docelowej ceny sprzedaży tego wyrobu. Bada się przy tym, co jest bardziej opłacalne: wytwarzanie we własnym zakresie niezbędnych komponentów, czy ich zakup. Docelowe koszty są oszacowanymi długookresowymi kosztami produktu, określonymi na takim poziomie, aby przychody ze sprzedaży produktów zapewniały przedsiębiorstwu osiągnięcie docelowego poziomu zysku. Docelowe koszty ustalane w stosunku już produkowanych wyrobów są niższe niż aktualnie ponoszone pełne jednostkowe koszty. Kształtowanie wartości jest systematyczna wyceną wszystkich aspektów badań i rozwoju, projektowania produktów i procesów technologicznych, fazy wytwarzania, marketingu, dystrybucji, obsługi klientów mającą na celu redukcję kosztów wytwarzania wyrobów i usług. Jej efektem mogą być usprawnienia w projekcie wyboru, zmiana używanych materiałów na tańsze i równocześnie jakościowo lepsze, modyfikacja organizacji i metod produkcji itp. [11].

#### 4. Zakończenie

Wykorzystanie *target costing* zaleca się szczególnie tym firmom, które ze swoimi produktami o krótkim cyklu życia poruszają się na rynkach z dużym nasileniem konkurencyjności, które dodatkowo poddawane są silnej presji cenowej lub ze swoimi produktami o długim cyklu życia muszą stosunkowo wcześniej podjąć działania prowadzące do redukcji kosztów. *Target costing* jest ofertą, która powinna uchronić przed licznymi błędami odpowiedzialnymi za niepowodzenia wielu przedsiębiorstw w wytworzeniu produktów nieatrakcyjnych ekonomicznie [10].

Aby krajowe przedsiębiorstwa zaczęły stosować ten instrument w zarządzaniu kosztami, musi ulec zmianie nastawienie menedżerów, aby byli przekonani o słuszności zastosowania rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu firmą. Należy przy tym postrzegać przedsiębiorstwo jako organizację, która wymaga ciągłych ulepszeń struktury i optymalizacji procesów. Niewątpliwie największą przeszkodą jest tutaj zrozumienie japońskiego sposobu myślenia i całkiem innego spojrzenia na przedsiębiorstwo.

W wyniku ewolucji tego instrumentu współcześnie nie jest on tylko środkiem obniżenia kosztów ale całościową metodą zarządzania nimi. Stosowanie *target costing* w praktyce przyczynia się do poprawy rentowności i optymalizacji procesów. Rachunek kosztów docelowych jest zaliczany do jednych z najnowszych instrumentów stosowanych w rachunkowości zarządczej. Jego wykorzystanie w krajowych przedsiębiorstwach jest dużą szansą przetrwania na konkurencyjnym rynku.

## Literatura

1. Czubakowska K., *Idea controllingu a funkcje controllera*, Zeszyt Teoretyczny Rady Naukowej nr 43, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1997.
2. Hülsenberg F., Wróbel J., *Controlling*, TNOiK, Zielona Góra 1995.
3. Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza – koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
4. Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997.
5. Kulas P., *Target costing – rachunek kosztów docelowych zarys problematyki*, Zeszyt Teoretyczny Rady Naukowej nr 53, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1999.
6. Marzec J., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Poradnik Menedżera, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
7. Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, t. 2, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
8. Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola i zarządzanie*, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna Placet, Warszawa 1993.
9. <http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controllingwteorii/artyku ly/artyku15.htm>
10. [http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controlling\\_w\\_teorii /artykuly/artyku135.htm](http://www.columb-controlling.com/columb-controlling/controlling_w_teorii /artykuly/artyku135.htm)
11. [http://www.crrif.ckl.com.pl/Expert/target\\_costing\\_japonska\\_metoda\\_zarz.htm](http://www.crrif.ckl.com.pl/Expert/target_costing_japonska_metoda_zarz.htm)