

Marek Ossowski, Beata Zackiewicz

Uniwersytet Gdański

INTEGRACJA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH ZE ZRÓWNOWAŻONĄ KARTĄ WYNIKÓW

Streszczenie: Niniejszy artykuł wskazuje na korzyści integracji dwóch koncepcji zarządzania strategicznego: rachunku kosztów docelowych (*Target Costing*) i zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*). W szczególności podano przykładowe mierniki do wykorzystania w ramach czterech podstawowych perspektyw BSC, wspomagających zarządzanie kosztami i zyskiem nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych.

Słowa kluczowe: *Target Costing*, *Balanced Scorecard*, rachunek kosztów docelowych, zrównoważona karta wyników

1. Wstęp

Celem artykułu jest wskazanie, że zrównoważona karta wyników (BSC) może być skutecznym narzędziem, wspierającym udaną implementację koncepcji rachunku kosztów docelowych, dzięki zapewnieniu koordynacji i spójności różnych aspektów, wpisanych w tę filozofię zarządzania, w szczególności jeśli spojrzy się na TC jako na „system planowania zysku i zarządzania kosztami, który jest uwarunkowany ceną, zorientowany na klienta/nabywcę, skoncentrowany na projekcie i interdyscyplinarny” [Ansari, Bell 1997, s. 6, 11]. W pierwszej części artykułu autorzy omawiają pokrótce najważniejsze aspekty i istotę zarówno koncepcji rachunku kosztów docelowych, jak i zrównoważonej karty wyników, przedstawiając następnie w ostatniej przykładowe cele i mierniki możliwie do zastosowania w ramach czterech wyróżnionych perspektyw BSC, wspierające zarządzanie kosztami i zyskiem nowego produktu poprzez koszty docelowe.

2. Istota rachunku kosztów docelowych (TC)

W literaturze przedmiotu nie istnieje jedna, ogólnie zaakceptowana definicja rachunku kosztów docelowych (*Target Costing*, *Target Cost Management*, *Target Pricing*, *Genka kikaku*). Przyczyn tego stanu rzeczy jest wiele, a mianowicie może to wynikać z faktu, iż:

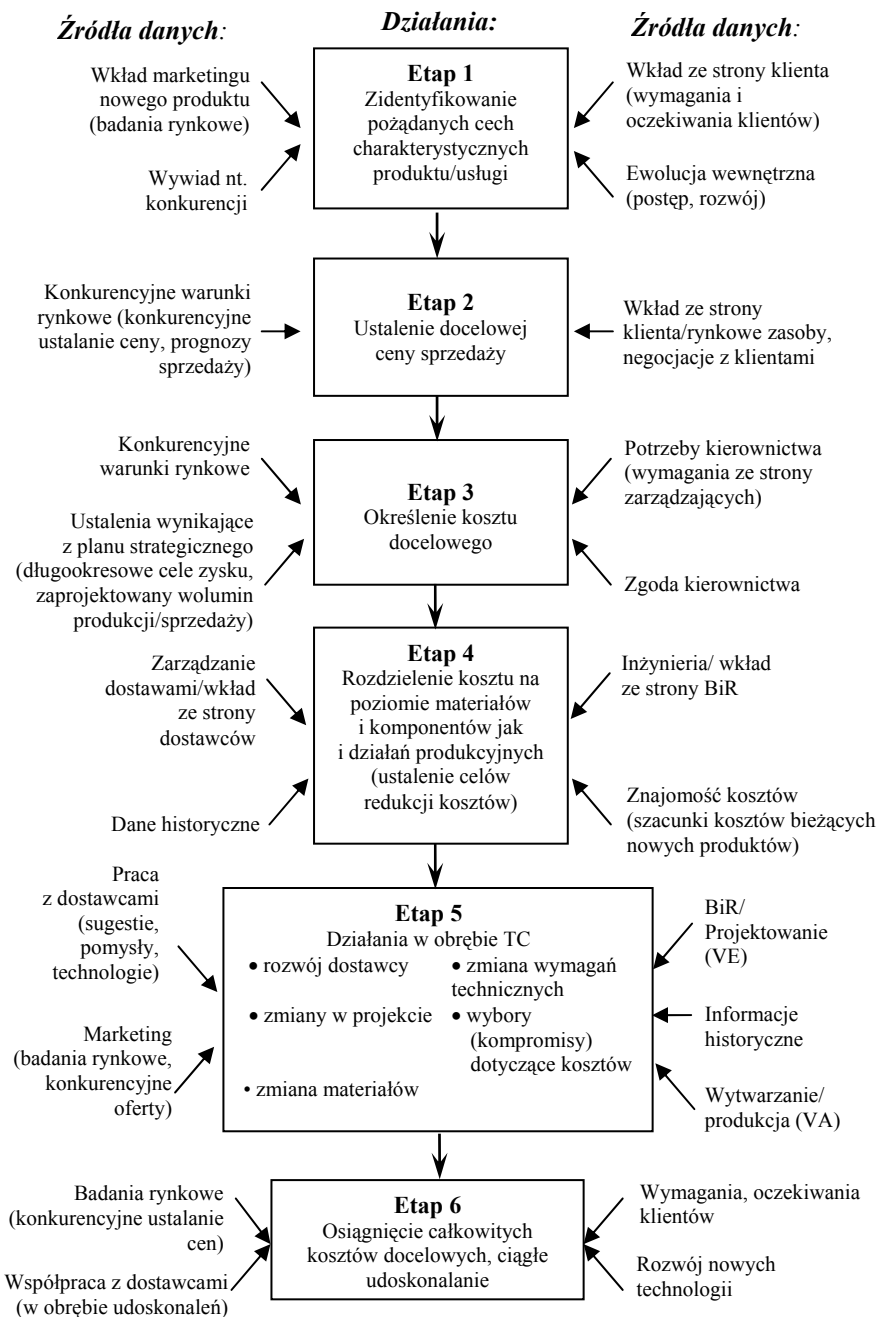
- każda z firm, wdrażająca TC cechuje się swoim własnym, unikalnym podejściem do tej koncepcji, w zależności od różnorodnych czynników, czyli na przykład: specyfika produktu, typ obsługiwanych klientów, jak i stopień wpływania na dostawców czy poddostawców, a także strategia czy struktura organizacyjna – stąd rozwiązania szczegółowe będą zróżnicowane,
- mają miejsce ciągłe udoskonalenia tego systemu nie tylko w japońskich przedsiębiorstwach,
- odbywa się stałe przenoszenie koncepcji rachunku kosztów docelowych do firm w innych regionach świata, o odmiennej kulturze i różnym stopniu zaawansowania czy rozwoju systemów rachunku kosztów,
- wystąpiły, szczególnie na początku, duże trudności językowe, które mogły znacznie ograniczyć rozpowszechnianie i zrozumienie podstawowych zasad czy cech charakterystycznych tej koncepcji, rozwijającej się głównie w Japonii.

Analizując występujące definicje, można zauważyć, iż rachunek kosztów docelowych określa się – częstokroć zamiennie – odpowiednio takimi terminami, jak: „system”, „proces”, „metoda”, „dyscyplina”, „narzędzie”, „technika”, „filozofia” czy też „koncepcja”. Jednakże część autorów [IFAC... 1999; Cooper, Slagmulder 1997] wyraźnie podkreśla, iż rachunek kosztów docelowych jest czymś więcej niż tylko techniką rachunkowości zarządczej, gdyż jest on ważną częścią kompleksowego procesu zarządzania, ukierunkowaną na wspomaganie organizacji w przetrwaniu w warunkach rosnącej konkurencji¹. Y. Kato [Kato 1993] natomiast wprost pisze, iż TC nie jest systemem rachunku kosztów produktu czy też metodą kalkulacji kosztów, lecz raczej techniką zarządzania, ukierunkowaną na redukowanie kosztów cyklu życia produktu, jak i kompleksowym programem redukcji kosztów. Pogląd ten podzielają także S. Sojak i H. Józwiak [Sojak, Józwiak 2004, s. 74], którzy stoją na stanowisku, iż można odrzucić twierdzenie, że rachunek kosztów docelowych jest tylko metodą kalkulacji kosztów.

Z kolei IFAC [IFAC... 1999] postrzega TC jako integralną część projektu i przedstawiania nowych produktów, i jako taki, jest on raczej częścią całkowitego procesu zarządzania zyskiem, aniżeli po prostu narzędziem redukcji kosztów i nimi zarządzania. Podobnie R. Creese [Creese 2001] podkreśla, iż TC powinien być traktowany jako integralna część projektu nowego produktu, jak i systemu zarządzania, a nie jedynie jako proste narzędzie redukcji kosztów i nimi zarządzania. T. Freeman [Freeman 1998, s. 14] zaznacza, iż utożsamianie TC z zadaniem redukcji kosztów przez dział finansów lub rachunkowości byłoby wręcz poważnym błędem².

¹ Por. także [Bhimani, Okano 1995, s. 42], którzy stwierdzają, iż prawdopodobnie bardziej poprawnie jest postrzegać TCM raczej jako „proces”, aniżeli zaledwie jako „technikę”. Piszą przy tym, iż „podczas gdy tradycyjny rachunek kosztów może być postrzegany jako zbiór technik, to TCM może być postrzegany jako organizacyjny proces, który włącza rachunkowość w zarządczą pajęczynę operacyjnych jak i strategicznych rozważań”.

² Dyrektor finansowy Toyoty w 1996 r., Bill McElroy, uwypukla wręcz, iż rachunek kosztów docelowych nie jest stosowany jako po prostu kolejna technika ustalania kosztu, lecz raczej jest on zintegrowany z systemem ich planowania w celu wzmocnienia przewagi konkurencyjnej [Corrigan 1996, s. 53–54].

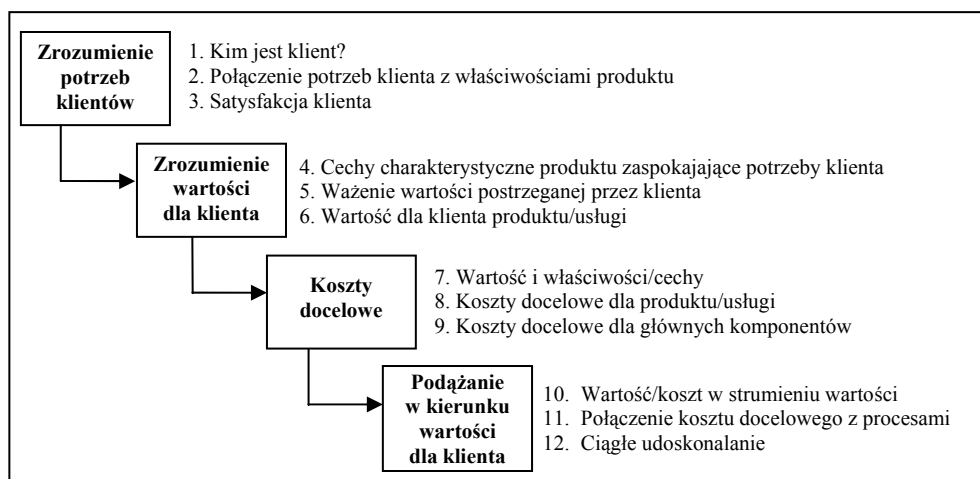


Rys. 1. Sześciopiętrowy proces TC

Źródło: [Zackiewicz 2009, s. 530].

Warto w tym miejscu przytoczyć spostrzeżenia R. Roslender i S.J. Hart [Roslender, Hart 2000a, 2000b], którzy wyraźnie podkreślają, że TC nie może być postrzegany tylko jako narzędzie rachunkowości zarządczej, bowiem specjaliści od rachunkowości są jedynie przedstawicielami jednego z wielu funkcjonalnych działów przedsiębiorstwa, zaangażowanych w pracę zespołu odpowiedzialnego za dany projekt. TC jest zatem raczej filozofią zarządzania niż techniką rachunkowości zarządczej, wymaga bowiem silnej kultury organizacyjnej wspieranej przez odpowiedni system informacyjny, jednakże może być on postrzegany jako podejście do wprowadzenia w życie strategicznego zarządzania. M. Sakurai [Sakurai 1989] stwierdza natomiast wprost, iż TC jest zorientowany bardziej na zarządzanie i inżynierię niż na rachunkowość, gdyż jest narzędziem sterowania takimi decyzjami, jak wybór konstrukcji produktu i techniki produkcji³.

Przykładowe etapy występujące w rachunku kosztów docelowych, w podziale na działania i źródła danych, zaprezentowano na rysunku 1.



Rys. 2. Etapy TC a wartość postrzegana przez klienta

Źródło: [Maskell 2004].

Podsumowując, rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*) jest uważany za koncepcję dotyczącą kompleksowego podejścia do strategicznego zarządzania kosztami nowego produktu, zmierzającą do usprawniania działań i procesów pracy przedsiębiorstwa, tak by można było skuteczniej zaspokajać, a nawet wyprzedzać zmieniające się potrzeby klientów [Gościński, Zackiewicz 2006]. To właśnie klient znajduje się w centrum zainteresowania TC oraz generowana dla niego wartość wyrażona

³ Więcej na temat analizy definicji TC zob. w [Zackiewicz 2005].

przez produkt, co prezentuje rysunek 2. Dla realizacji takich celów, TC posługując się wieloma narzędziami i technikami – integruje wiedzę z różnych dyscyplin, współdziała z wieloma innymi koncepcjami współczesnego zarządzania, a zatem determinuje także sposób funkcjonowania całego przedsiębiorstwa. W szczególności przyczynia się do integracji w cyklu życia nowego produktu tradycyjnie rozproszonych i zazwyczaj oddzielnie rozpatrywanych koncepcji wpisanych w rachunkowość zarządzania, takich jak: ABC, ABM, *kaizen costing*, BSC, TQM, TBM, przy udziale takich narzędzi, jak analiza czy inżynieria wartości [Zackiewicz 2008].

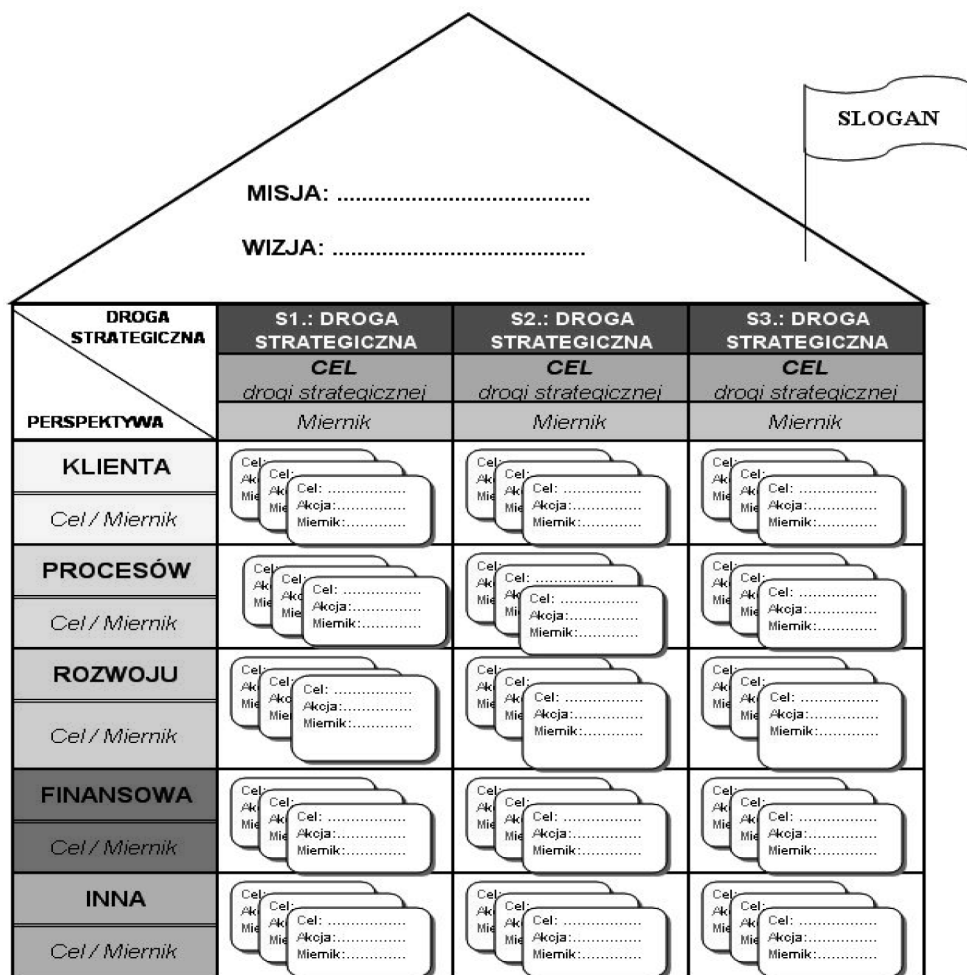
3. Istota zrównoważonej karty wyników

Zrównoważona karta wyników (inaczej: zbilansowana karta wyników, strategiczna karta wyników, z ang. *Balanced Scorecard*) przedstawia całościowy obraz efektów działalności przedsiębiorstwa. Wspomaga osiągnięcie strategicznych celów w obszarze zarządzania relacjami z klientami, wiedzą czy efektywnością, za pomocą systemu logicznie powiązanych wskaźników, obejmujących swoim zakresem różne obszary funkcjonowania organizacji, wyrażone w tradycyjnym ujęciu poprzez cztery perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz uczenia się i wzrostu (badań i rozwoju, czy inaczej innowacji). Celem stosowania BSC jest w szczególności właściwe powiązanie i zrównoważenie przyjętych w poszczególnych perspektywach celów i mierników za pomocą relacji przyczynowo-skutkowych [Kaplan, Norton 2001]. Należy przy tym zaznaczyć, że modelowa konstrukcja karty nie musi zawsze obejmować cztery obszary. Jeżeli zajdzie taka potrzeba bądź gdy rynek wymaga od jednostki skupienia się na szczególnie ważnym obszarze, należy stworzyć dodatkową perspektywę – przykładowo oceny podmiotu, ochrony środowiska, konkurencji czy marketingu (więcej: [Olve, Roy, Wetter 1996, s. 120], a także [Friedag, Schmidt, Lewandowka, Likierski 2003]). Wyodrębnione obszary stanowią platformę dla budowania strategii, determinują proces wyznaczania celów i miar ich realizacji, a także wyznaczają założenia systemu raportowania (monitorowania). Podsumowując, można wyróżnić następujące procedury wdrażania BSC [Laszuk 2004, s. 210]:

1. określenie perspektyw i wyjaśnienie występujących pomiędzy nimi zależności przyczynowo-skutkowych,
2. wyznaczenie istotnych celów dla każdej z perspektyw i ich hierarchizacja,
3. ustalenie mierników oceny stopnia realizacji zamierzonych celów,
4. wskazanie zależności pomiędzy celami,
5. uzgodnienie planowych wartości dla poszczególnych mierników,
6. wyodrębnienie działań służących osiągnięciu zamierzonych wartości.

Należy wspomnieć, że w ostatnich latach wykształcił się także inny nurt wdrażania strategicznej karty wyników, będący alternatywą zaproponowaną przez niemiec-

kich konsultantów z zakresu *Balanced Scorecard*⁴. Proponują oni dwuzakresowe wykorzystanie koncepcji BSC: na cele zarządcze (zarządcza karta wyników, gdzie najważniejsi są ludzie i ich działania, służy bowiem kadrze zarządzającej do planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania działań pracowników w aspekcie obszaru strategicznego przedsiębiorstwa, w celu zagwarantowania sukcesu



Rys. 3. Powiązanie poszczególnych celów, działań i mierników w konkretne projekty

Źródło: [Lewandowska, Likierski 2004, s. 154].

⁴ Są tą: Herwin Friedag i dr Walter Schmidt, autorzy publikacji na temat koncepcji zarządzania strategicznego, założyciele Międzynarodowej Sieci Konsultantów *Balanced Scorecard*, mający na swoim koncie ponad sto wdrożeń BSC w Niemczech i innych krajach europejskich – podane za: [Lewandowska, Likierski 2004, s. 148].

rynkowego jednostki gospodarczej), ale także do raportowania (sprawozdawcza karta wyników, gdzie najważniejsze są mierniki, koncentrujące się na efektywnym wykorzystaniu potencjału o charakterze strategicznym, definiowana głównie dla odbiorców zewnętrznych). Zgodnie z ich podejściem cykl wdrożeniowy koncepcji BSC rozpoczyna się od przygotowania zarządczej karty, zgodnie z siedmioma etapami tworzenia BSC [Friedag, Schmidt, Lewandowska, Likierski 2003, s. 17]:

1. zdefiniowanie celów: misja i wizja,
2. rozwinięcie ram procesu strategicznego,
3. zebranie pomysłów, wypełnienie ram konkretnymi działaniami,
4. powiązanie działań w konkretne projekty strategiczne i budżetowanie (rysunek 3),
5. powiązanie zakresów odpowiedzialności,
6. kontrola wyników w ramach BSC,
7. zorganizowanie procesu uczenia się.

Przedsiębiorstwo, które chce zaimplementować rachunek kosztów docelowych, powinno wziąć pod uwagę wykorzystanie takiego narzędzia pomiaru jak BSC, które może przyczynić się do odpowiedzi na następujące pytania:

- jak realizowane są cele właścicieli przedsiębiorstwa (akcjonariuszy)?,
- jak przedsiębiorstwo jest postrzegane przez klientów?,
- które obszary działalności (perspektywy) wymagają doskonalenia?

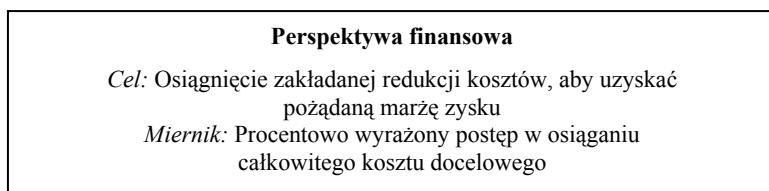
Ponadto zrównoważona karta jest narzędziem pozwalającym powiązać różne inicjatywy i działania prowadzone wewnątrz przedsiębiorstwa w ramach zarządzania przez koszty docelowe oraz ukierunkować je na realizację wspólnych celów. Umożliwia konsolidację wysiłków związanych z zarządzaniem wartością przedsiębiorstwa i wynikami finansowymi (perspektywa finansowa), efektywnością działań rynkowych (perspektywa klienta), efektywnością procesów wewnętrznych (perspektywa procesów) oraz podejmowaniem inwestycji w rozwój pracowników i rozwój przedsiębiorstwa (perspektywa innowacji). Zatem odpowiednie zastosowanie BSC przyczynia się do zrównoważenia celów krótkoterminowych z celami długoterminowymi oraz zrównoważenie miar zewnętrznych dotyczących właścicieli i potrzeb klientów z wewnętrznymi wskaźnikami, związanymi z procesami i innowacjami.

4. Mierniki strategicznej karty wyników a zarządzanie kosztami i zyskiem nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych

4.1. Perspektywa finansowa

Jako jeden z nadrzędnych celów stosowania rachunku kosztów docelowych wskazuje się osiągnięcie pożądanej marży zysku w całym cyklu życia nowego produktu

(zgodnie z oczekiwaniami zarządu)⁵, na podstawie którego (po określeniu uprzednio odpowiedniej, akceptowanej przez klientów, ceny sprzedaży⁶) ustala się docelowy koszt produktu, którego osiągnięcie ma zagwarantować właściwą rentowność. Zastosowanie BSC może przyczynić się do obniżania kosztów wytwarzania nowego produktu, w taki sposób, aby zapewnić wymagany poziom zysku, przy jednoczesnym sprostaniu przez nowy produkt wymaganemu przez rynek poziomowi jakości/funkcjonalności, czasu dostawy i ceny, zgodnemu z oczekiwaniami klientów. Zatem BSC może wspomagać osiągnięcie pożądaney redukcji kosztów, dzięki odpowiednio zdefiniowanemu miernikowi w tej perspektywie⁷. Na rysunku 4 przedstawiono główny cel i miernik przypisany do perspektywy finansowej, z punktu widzenia wspomagania zarządzania kosztami i zyskiem poprzez koszty docelowe.



Rys. 4. Główny cel i miernik w perspektywie finansowej przez pryzmat rachunku kosztów docelowych

Źródło: [Souissi, Ito 2004, s. 60].

Należy przy tym wspomnieć, że czynników wpływających na realizację ogólnych celów finansowych może być wiele, w zależności od strategii gospodarczych czy też strategicznych, przyjętych przez dane przedsiębiorstwo, co zaprezentowano na rysunku 5.

⁵ W literaturze przedmiotu można się bowiem spotkać z takimi celami stosowania TC w obszarze zysku, jak:

- zapewnienie opłacalności (rentowności) nowych produktów w momencie wprowadzenia na rynek [Cooper 1996; Everaert 1999, s. 35], innymi słowy, zagwarantowanie tego, iż przyszłe produkty będą generować wystarczające zyski pozwalające firmie osiągnąć jej długotrwałe plany zysku [Cooper, Slagmulder 1997]; stworzenie atrakcyjnego, niezawodnego, ekonomicznego i komercyjnego produktu, który utrzyma rentowność dzięki swojej cenie w cyklu życia, przy udziale uszczegółowionej, interdyscyplinarnej pracy projektowej [Robison 1999];
- dostarczenie wymaganego, docelowego zysku poprzez uwzględnienie średnio- i długookresowych bieżących warunków rynkowych [Monden 1995]; kompleksowe zarządzanie zyskiem (Japan Accounting Association – za: [Okano 1995, s. 2], Japanese Accounting Research Association – za: [Bonzeba, Okano 1998, s. 3]).

⁶ W koncepcji TC powinna być ona adekwatna do wartości produktu postrzeganej przez klienta, dzięki określonym jego atrybutom.

⁷ Według bowiem złotej zasady TC, koszt docelowy nie może być nigdy przekroczony.

		Tezy strategiczne		
		Wzrost i struktura przychodów	Redukcja kosztów/wzrost wydajności	Wykorzystanie aktywów
Strategia przedsiębiorstwa	Wzrost	<ul style="list-style-type: none"> • Stopa wzrostu sprzedaży w poszczególnych segmentach • Udział przychodów z nowych produktów, usług i klientów 	<ul style="list-style-type: none"> • Przychody w relacji do liczby zatrudnionych 	<ul style="list-style-type: none"> • Nakłady inwestycyjne (% w relacji do sprzedaży) • Nakłady na badania i rozwój (% relacji do sprzedaży)
	Utrzymanie	<ul style="list-style-type: none"> • Udział sprzedaży docelowym klientom • Sprzedaż wiązana • Udział przychodów z nowych zastosowań • Rentowność klientów i produktów 	<ul style="list-style-type: none"> • Koszty w porównaniu do konkurentów • Stopa redukcji kosztów • Koszty pośrednie (% w relacji do sprzedaży) 	<ul style="list-style-type: none"> • Wskaźnik kapitału obrotowego (okres konwencji gotówki) • ROCE dla głównych kategorii aktywów • Stopień wykorzystania aktywów
	Żniwa	<ul style="list-style-type: none"> • Rentowność klientów i produktów • Odsetek nierentownych klientów 	<ul style="list-style-type: none"> • Koszt jednostkowy (produktu, transakcji) 	<ul style="list-style-type: none"> • Okres zwrotu kapitału • Wydajność

Rys. 5. Macierz mierników finansowych tez strategicznych i strategii gospodarczych

Źródło: [Kaplan, Norton 2001, s. 62].

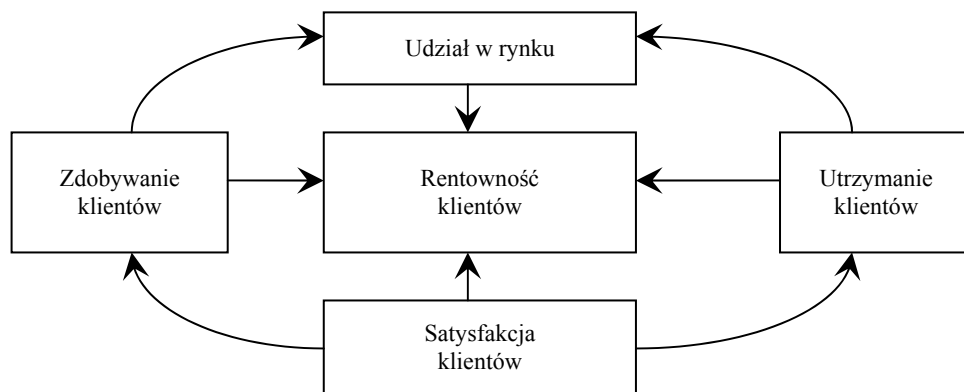
4.2. Perspektywa klienta

Najważniejszą kwestią w TC jest odpowiedź na jedno z podstawowych pytań: jak klienci postrzegają wartość produktu? Następnie dalsze działania TC koncentrują się na dostarczeniu takich produktów docelowym odbiorcom, które cechują się wy-

<p>Perspektywa klienta</p> <p><i>Cel:</i> Satysfakcja klienta</p> <p><i>Mierniki:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Nieustanne monitorowanie postrzegania wartości produktu przez klienta i konfrontowanie jej z tym, co już do tej pory osiągnięto <ul style="list-style-type: none"> • Liczba cech produktu w porównaniu z konkurencją • Liczba cech w porównaniu do istniejącego modelu produktu • Liczba krytycznych cech niosących najwyższą wartość dla klienta ➤ Porównywanie spodziewanego czasu wprowadzenia na rynek z konkurentami

Rys. 6. Podstawowy cel i mierniki w perspektywie klienta przez pryzmat TC

Źródło: [Souissi, Ito 2004, s. 60].



Udział w rynku	Odzwiedciedla, jaką część danego rynku opanowało przedsiębiorstwo. Wyrażony jest liczbą klientów, wartością lub ilością sprzedaży
Zdobycie klientów	Mierzy, w wartościach względnych lub bezwzględnych, w jakim tempie przedsiębiorstwo pozyskuje nowych klientów
Utrzymanie klientów	Obrazuje, w wartościach względnych lub bezwzględnych, w jakim stopniu przedsiębiorstwo utrzymuje trwałe relacje z klientami
Satisfakcja klientów	Określa poziom satisfakcji klientów w zależności od poszczególnych kryteriów kreowanej wartości
Rentowność klientów	Mierzy zysk netto generowany przez klienta lub segment rynku z uwzględnieniem, specyficznych kosztów związanych z obsługą danego klienta

Rys. 7. Powiązanie podstawowych mierników w perspektywie klienta stosowane w BSC

Źródło: [Kaplan, Norton 2001, s. 75].

soką relacją między funkcjonalnością a jakością wyrobu i jego ceną (jak najwyższa wartość przy danej cenie, przy zastosowaniu analizy wartości), co ma prowadzić w konsekwencji do optymalizacji relacji kosztu do wartości. Rysunek 6 przedstawia cel i mierniki, które można zastosować w BSC w perspektywie klienta przez pryzmat TC.

Warto podkreślić, że w BSC wskazuje się także inne mierniki podstawowe w tym obszarze, które zazwyczaj są wspólne dla wszystkich typów organizacji (rysunek 7).

4.3. Perspektywa procesów wewnętrznych

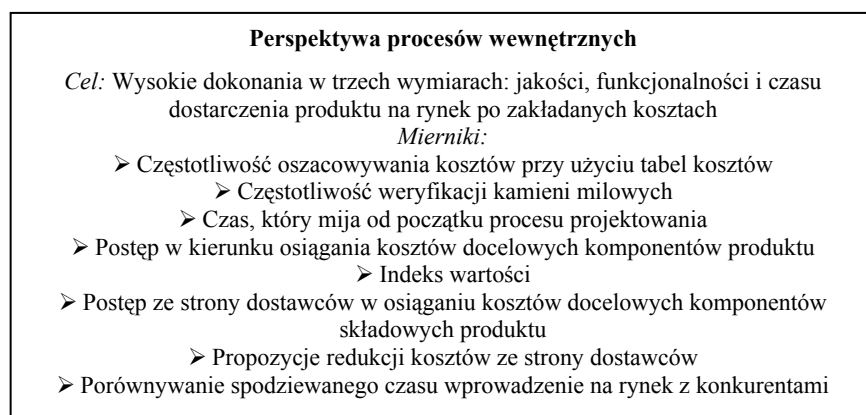
Efektywność działań i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie jest przedmiotem pomiaru w BSC, niezbędnym dla realizacji ustalonych celów w dwóch wcześniejszych perspektywach. To tutaj należy zidentyfikować działania i wewnętrzne procesy kluczowe przez pryzmat unikalnego dla danej jednostki gospodarczej łańcu-

cha procesów, kreujących wartość dla klienta i wpływających na wynik finansowy, który obejmuje trzy zasadnicze grupy tych procesów: innowacyjne (gdzie identyfikuje się nowe i ukryte potrzeby klientów, a następnie tworzy dany produkt czy usługę, która zaspokaja te oczekiwania; zatem określa się tutaj rynek docelowy i stwarza ofertę produktu), operacyjne (dotyczące wytwarzania produktu i dystrybucji do klienta) oraz obsługi posprzedażnej. Tabela 1 przedstawia przykładowe mierniki, jakie wykorzystują firmy stosujące BSC w praktyce, w podziale na trzy grupy procesów wewnętrznych.

Tabela 1. Przykładowe mierniki w trzech grupach procesów wewnętrznych

Mierniki w ogólnym modelu łańcucha wartości		
Procesy innowacyjne	Procesy operacyjne	Procesy obsługi posprzedażnej
<ul style="list-style-type: none"> – Liczba nowych produktów wprowadzonych na rynek – Czas trwania procesu wprowadzania na rynek – Czas opracowania prototypu – Udział nowych produktów, zakończonych sukcesem rynkowym – BET – czas krytyczny 	<ul style="list-style-type: none"> – Wskaźniki terminowości dostaw – Wskaźniki jakości (np. liczba zwrotów, liczba braków, strat) – Wskaźniki czasu i wydajności wytwarzania – Wskaźniki elastyczności wytwarzania, kosztów działań w ramach procesów operacyjnych 	<ul style="list-style-type: none"> – Wskaźniki jakości – Wskaźniki czasu trwania napraw – Wskaźniki skuteczności napraw – Wskaźniki odnoszące się do kosztów obsługi napraw

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Masztalerz 2006, s. 264; Kaplan, Norton 2001, s. 95–121].



Rys. 8. Podstawowy cel i mierniki w perspektywie procesów wewnętrznych przez pryzmat TC

Źródło: [Souissi, Ito 2004, s. 60].

Wymienione mierniki obejmują swoim zakresem co najmniej trzy wymiary: koszty, czas i jakość, a właśnie koncepcja rachunku kosztów docelowych opiera się na tzw. trójkącie przetrwania (więcej: [Ossowski, Zackiewicz 2009]). Ponadto TC powinna dotyczyć całego łańcucha tworzenia wartości (także zewnętrznego), włączając w proces projektowania produktu nie tylko przyszłych klientów, ale także dostawców, w celu skrócenia czasu dostawy i zmniejszenia w ten sposób kosztów, wykorzystując przy tym analizę wartości.

Na rysunku 8 przedstawiono najważniejszy cel i mierniki, które mogą wspomóc zarządzających we wdrażaniu i urzeczywistnianiu koncepcji TC w perspektywie procesów wewnętrznych, stosując BSC.

4.4. Perspektywa uczenia się i wzrostu

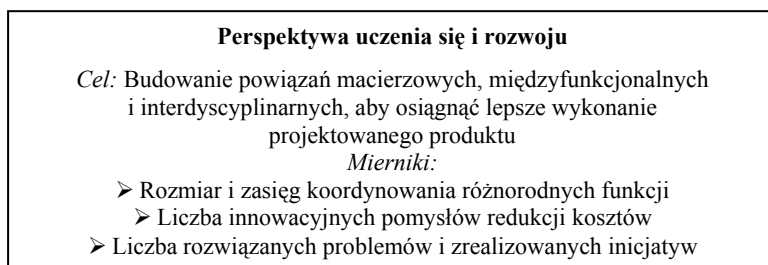
Zakłada się, że koncepcja TC może być wdrożona jedynie w firmach wyróżniających się wysoką kulturą organizacyjną, gdyż kładzie się w niej ogromny nacisk na koordynację działania różnych grup specjalistów w celu osiągnięcia dopuszczalnego kosztu produktu⁸, dostarczając odpowiedniej informacji. Łączy ona elementy tradycyjnego zarządzania kosztami i analizy wartości z zaangażowaniem pracowników, integruje działalność różnych działów przedsiębiorstwa, przyczyniając się do ścisłej, ciągłej współpracy pracowników o różnicowanym doświadczeniu: projektantów, konstruktorów, technologów, kierowników i bezpośrednich wykonawców wyrobów, marketingowców, rachunkowców, wykorzystując przy tym struktury macierzowe [Monden 1995, s. 11–12], będąc jednocześnie podstawą do budowy systemu motywacyjnego pracowników. Korzysta zatem z międzyfunkcyjnych, interdyscyplinarnych zespołów⁹ [Sojak, Józwiak 2004, s. 62].

Niewątpliwie BSC może wspomóc monitorowanie tej współpracy, gdyż główne trzy perspektywy rozwoju to: potencjał kadrowy, możliwości systemów informacyjnych, a także poziom motywacji, decentralizacji i zbieżności celów [Kaplan, Norton 2001, s. 122]. Ponadto należy pamiętać, aby nie dopuścić do wypalenia się projektantów poprzez zbyt trudne do osiągnięcia cele kosztowe. Monitorowanie zachowań w tym zakresie i odpowiednia reakcja może ustrzec przed tym zjawiskiem. Dodatko-

⁸ Dla przykładu A. Szychta [Szychta 2003, s. 72] pisze, iż: „Koszt docelowy stanowi cel, który muszą osiągnąć projektanci, konstruktorzy, inżynierowie, programiści, pracownicy działu marketingu i rachunkowości 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”.

⁹ Filozofia rachunku kosztów docelowych zakłada powoływanie wielodyscyplinarnych zespołów, bowiem w celu osiągnięcia kosztu docelowego, wymagana jest współpraca międzyfunkcyjna, począwszy od naczelnego kierownictwa, poprzez działy finansowe, aż po jednostki operacyjne. Oznacza to, iż w zasadzie każda część organizacji powinna być zaangażowana w działania mające na celu osiągnięcie kosztu docelowego. Wielodyscyplinarne zespoły w bezprecedensowym zakresie są preferowaną strukturą dla organizowania procesu rozwoju nowego produktu. Główna idea polega na powierzeniu zespołowi odpowiedzialności za prawidłową konceptualizację produktu od samego początku.

wo nowa wiedza generuje wyższą technologię, prowadzącą w efekcie do rozszerzenia strefy przetrwania. Od pracowników wymagane jest zatem ogromne zaangażowanie i kształcenie umiejętności, stąd tak ważne jest umiejętne ich motywowanie i stawianie celów.



Rys. 9. Główny cel i mierniki w perspektywie uczenia się i rozwoju przez pryzmat TC

Źródła: [Souissi, Ito 2004, s. 60].

Trzy podstawowe mierniki realizacji celów kadrowych w perspektywie rozwoju, wykorzystywane przez firmy stosujące BSC to: satysfakcja pracowników, ich rotacja oraz wydajność, natomiast przykładem miernika w perspektywie możliwości systemów informatycznych może być wskaźnik dostępności informacji strategicznych (np. odsetek procesów), zaś w perspektywie motywacji, decentralizacji i zbieżności celów – miernik zgłoszonych i zrealizowanych inicjatyw, usprawnień, zbieżności celów indywidualnych z celami organizacji czy mierzenie efektywności zespołów [zob. Kaplan, Norton 2001, s. 124–138]. Rysunek 9 przedstawia główny cel i mierniki z perspektywy rachunku kosztów docelowych.

5. Podsumowanie

Celem artykułu było przede wszystkim wskazanie na możliwe korzyści z integracji dwóch koncepcji strategicznego zarządzania z punktu widzenia zarządzania kosztami i zyskiem poprzez koszty docelowe. Wydaje się, że przede wszystkim BSC wspomaga TC poprzez zapewnienie właściwej równowagi przez pryzmat trzech kluczowych elementów związanych z wdrażaniem nowego produktu: kosztu, jakości/funkcjonalności i czasu dostarczenia nowego produktu na rynek, dążąc do osiągnięcia zakładanej rentowności wyrobu. Należy zaznaczyć, że artykuł nie wyczerpuje wszystkich aspektów tej złożonej i interdyscyplinarnej problematyki.

Literatura

- Ansari S.L., Bell J.E. and the CAM-I Target Cost Core Group, *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 1997
- Bhimani A, Okano H., *Targeting excellence: Target cost management at Toyota in the UK*, „Management Accounting” (UK) 1995, June, vol. 73, issue 6, s. 42–44.
- Bonzemba E. L., Okano H., *The effects of Target Costing implementation on organizational culture in France*, materiały przedstawione na II Azjatyckiej Konferencji dotyczącej interdyscyplinarnych badań w rachunkowości (Second Asian Interdisciplinary Research in Accounting Conference), Osaka City University, Japan, 4–6.08.1998.
- Cooper R., *Costing techniques to support corporate strategy: Evidence from Japan*, „Management Accounting Research” 1996, nr 7, s. 219–246.
- Cooper R., Slagmulder R., *Target Costing and value engineering*, Productivity Press Inc., Portland, Oregon 1997.
- Corrigan J., *Target Costing – a new approach*, „Australian Accountant” 1996, April, vol. 66, issue 3, s. 53–54.
- Creese R.C., *Cost management in lean manufacturing enterprises and effects upon small and medium enterprises*, Manufacturing Information Systems, Proceedings of The Fourth SMESME International Conference 2001, <http://iprod.auc.dk/sme2001/paper/creese.pdf> (stan na wrzesień 2004).
- Everaert P., *The impact of Target Costing on quality and time-to-market of new products: Results from lab experiments*, rozprawa doktorska, University of Ghent w Belgii, October 1999.
- Freeman T., *Transforming cost management into strategic weapon*, Working Paper, 1998, <http://www.cam-i.org/columns/transforming.pdf> (stan na wrzesień 2004).
- Friedag H., Schmidt W., Lewandowska A., Likierski M., *My Balanced Scorecard. Moja Strategiczna Karta Wyników*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Gościński K., Zackiewicz B., *Zintegrowane i kompleksowe zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, cz. 7, red. W. Krawczyk, Agencja Wydawniczo-Poligraficzna „ART-TEKST”, Kraków–Zakopane 2006, s. 95–114.
- International Federation of Accountants (IFAC), *Target Costing for effective management: Product cost planning at Toyota Australia*, IFAC and Financial and Management Accounting Committee, study, 10.06.1999, http://www.ifac.org/Members/Downloads/FMA-Study_10.pdf (stan na wrzesień 2004).
- Kaplan R.S., Norton D., *Strategiczna karta wyników – jak przełożyć strategię na działanie*, wyd. 2, PWN, Warszawa 2001.
- Kato Y., *Target costing support systems: Lessons from leading Japanese companies*, „Management Accounting Research” 1993, no. 4 (1), s. 33–47.
- Laszuk A., *Wybrane aspekty wdrażania Zrównoważonej Karty Wyników w przedsiębiorstwie*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, Kraków 2004, s. 210.
- Lewandowska A., Likierski M., *Metodyka implementacji Strategicznej Karty Wyników według koncepcji Herwiga Friedaga i Waltera Schmidta*, 2004, http://www.zcie.uz.zgora.pl/konferencja2004/adrianna_lewandowska_marcin_likierski.pdf (dostęp: 31.03.2010).
- Maskell B.H., *Using Target Costing to increase value*, February 2004, <http://www.maskell.com/Field-Stories1.htm> (stan na wrzesień 2004).
- Maształczak M., *Wpływ zastosowania rachunku kosztów docelowych na mierniki strategicznej karty wyników*, w: *Tendencje rozwojowe współczesnej rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 1136, Wrocław 2006, s. 258–267.

- Monden Y., *Cost reduction systems: Target Costing and kaizen costing*, Productivity Press, Portland, Oregon 1995.
- Okano H., *Target Cost management and product development at Toyota*, Osaka City University, Working Paper, no. 9502, February 1995.
- Olve N.G., Roy J., Wetter M., *Performance Drivers, A practical guide to using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons, 1996
- Ossowski M., Zackiewicz B., *Wybrane zagadnienia pomiaru efektywności działań*, w: *Systemy zarządzania kosztami i wynikami*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 58, Wrocław 2009, s. 375–383.
- Robinson F., *A practical guide to Target Costing – processes and techniques*, CIMA, Kogan Page, London 1999.
- Roslender R., Hart S.J., *From target costing to target cost management: Exploring the strategic management connection*, March 2000b, http://www.abdn.ac.uk/~acc025/web_pgs/public/dept/baas/roslend.doc (stan na wrzesień 2004).
- Roslender R., Hart S.J., *Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: The case for strategic management accounting*, Working Paper, February 2000a, <http://les.man.ac.uk/IPA/papers/117.pdf> (stan na wrzesień 2004).
- Sakurai M., *Target Costing and how to use it*, „Journal of Cost Management” 1989, spring, no. 3, s. 39–50.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Souissi M., Ito K., *Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance” 2004, September/October, s. 57–62, <http://www.interscience.wiley.com>.
- Szychta A., *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 12 (68), SKwP, Warszawa 2003, s. 66–93.
- Zackiewicz B., *Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych*, w: *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 14, Wrocław 2008, s. 449–461.
- Zackiewicz B., *Zróżnicowanie etapów target costing w literaturze przedmiotu*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe US w Szczecinie, nr 542, Szczecin 2009, s. 523–537.
- Zackiewicz B., *Ewolucja koncepcji rachunku kosztów docelowych w literaturze przedmiotu*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG, 2005, nr 2, s. 235–270.

INTEGRATING TARGET COSTING AND THE BALANCED SCORECARD

Summary: This article describes the possible advantages of integrating the two concepts of strategic management: Target Costing and Balanced Scorecard. In particular, the sample measures are listed under the four main perspectives of BSC, which helps manage costs and gain a new product by Target Costing.