

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**252**

# **Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem**

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/  
bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barburski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniewski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barburski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kocharński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nózka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stronczek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniewski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Sebastian Lotz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## TARGET COSTING W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI W BRANŻY MOTORYZACYJNEJ

---

**Streszczenie:** Artykuł zawiera wprowadzenie do koncepcji target costingu jako narzędzia w procesie zarządzania kosztami przedsiębiorstw w branży motoryzacyjnej. Głównym celem publikacji jest ukazanie target costingu jako elementu zarządzania strategicznego. W artykule została przedstawiona sytuacja i determinanty związane z rynkowymi transformacjami branżowymi, zamieszczono definicje dotyczące target costingu, zostały również syntetycznie opisane procesy związane z realizacją zadań w ramach tej procedury zarządczej. Wskazanie na zmienne czynniki makroekonomiczne stanowi uzasadnienie w stosowaniu tego typu rozwiązań, a praktyka przedsiębiorstw ukazuje efektywność metodyki target costingu.

**Słowa kluczowe:** zarządzanie kosztami, target costing, rachunek kosztów docelowych, branża motoryzacyjna.

### 1. Wstęp

Kryzys finansowy ostatnich lat i spowodowane nim zmiany otoczenia rynkowego istotnie zwiększają niepewność prowadzenia wszelkiej działalności gospodarczej. Wzrastająca świadomość klientów, ich coraz większe oczekiwania, skutkujące znacznym skracaniem cyklu życia produktów, są tylko niektórymi z istotnych czynników wpływających na warunki funkcjonowania przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej. Obserwowany jest spadek znaczenia historycznie mocnych koncernów, głównie amerykańskich (oraz w pewnej mierze europejskich), oraz wzrost presji konkurencyjnej ze strony producentów azjatyckich. Z tych przesłanek wynikają potrzeby podmiotów działających w tym sektorze na wysokiej jakości informacje zarządcze, służące podejmowaniu trafnych decyzji zapewniających efektywność prowadzonej działalności. Powyższe czynniki stoją w kontraście z coraz częściej podnoszonym w literaturze zarzutem, że istniejące rozwiązania rachunkowości zarządczej mają *stricte* operacyjny charakter i nie mają zastosowania w zarządzaniu strategicznym. Jednym z istniejących narzędzi zarządzania strategicznego, wychodzącego naprzeciw powyższym wymogom, jest **rachunek kosztów docelowych** (target costing). Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie podstawowych założeń koncepcji target costingu oraz odniesienie tej koncepcji do warunków działania branży motoryzacyjnej.

## 2. Istotne uwarunkowania branży motoryzacyjnej

Historia całej branży motoryzacyjnej to ponad sto lat, w trakcie których sektor konsekwentnie budował podwaliny swojej wielkości, ale również przyczyny niektórych z obecnych problemów. Zgodnie z badaniami „Global Automotive Perspectives 2010” [PWC 2011b, s. 14] sektor ten charakteryzuje obecnie niezwykła złożoność i koncentracja w skali globalnej, do czego przyczyniły się m.in.:

- rosnący poziom regulacji prawnych, w tym przepisów środowiskowych (m.in. normy emisji spalin),
- istotna łatwość przemieszczania produkcji i łańcucha dostaw do krajów o niskich poziomach kosztów, przy równoczesnym poziomie komplikacji technicznej i produkcji pod zamówienie,
- postęp technologiczny oraz rosnące nakłady na rozwój i badania nowych technologii i metod produkcji (technologie hybrydowe, coraz większy udział systemów elektronicznych w pojazdach, koncepcja aut z napędem wyłącznie elektrycznym).

Obecnie dziesięć największych OEM<sup>1</sup> posiada ponad 85% udziałów w światowym rynku motoryzacyjnym, dysponując ok. 580 fabrykami w 55 krajach, produkując ponad 55 milionów pojazdów rocznie na podstawie 321 platform [PWC 2011b, s. 14]. Przeciętnie w skład grupy jednego koncernu wchodzi do 350 przedsiębiorstw, a średnie nakłady inwestycyjne na produkcję jednego rodzaju pojazdu przekraczają 900 milionów dolarów. Jednocześnie branża ma jeden z najbardziej skomplikowanych i „wrażliwych” globalnych łańcuchów dostaw przy produkcji masowej, który notorycznie ulega dalszym przekształceniom wraz z rozwojem branży. Świadczą o tym następujące dane statystyczne:

- dystans dostaw przekracza średnio odległości 10 000 km,
- ponad 50 000 dostawców zlokalizowanych jest na terytorium Chin,
- czas dostawy części wynosi ponad 40 dni (często transport morski),
- przeciętnie 1600 dostawców przypada na jedno OEM [PWC 2011b, s.14].

Nakłada się na to wysoki i nadal postępujący stopień złożoności i skomplikowania produkcji cechujący branżę. Przejawia się to w następujący sposób:

- wyroby gotowe – samochody osobowe produkowane są pod 146 markami,
- szacunkowo istnieje ponad 100 000 wariantów produkowanych pojazdów,
- istnieje ponad 80 regulacji prawnych w odniesieniu do samego rynku europejskiego,
- główni dostawcy OEM generują ok. 15 nowych patentów dziennie,
- na pojazdy klasy premium przypada ok. 100 patentów,
- ceny pojazdów luksusowych osiągają poziom do 1,6 mln euro,

---

<sup>1</sup> *Original Equipment Manufacturer* – przedsiębiorstwo sprzedające pod własną marką produkty wytworzone przez inne firmy; aktualnie do grupy czołowych OEM zaliczają się: General Motors, Toyota, Volkswagen, Hyundai/Kia, Fiat, PSA, Honda, Nissan oraz Renault.



- sieć dystrybucyjna obejmuje indywidualne kanały dla poszczególnych grup klientów i składa się w skali globalnej z ponad 25 000 oficjalnych dealerów i dystrybutorów [PWC 2011b, s. 14].

Wskazane uwarunkowania i procesy zachodzące w całej branży w istotny sposób wpływają na cykl życia produktów z perspektywy producentów, począwszy od fazy przedprodukcyjnej, przez etap produkcji po wycofanie wyrobu z rynku. W tym aspekcie sektor mierzy się z trzema istotnymi wyzwaniami, takimi jak:

1) skrócenie całego cyklu z ok. 20 lat (początek XX wieku) do ok. 7 lat dla obecnej generacji pojazdów (uwzględniając etap badań i rozwoju),

2) istotnie wzrasta znaczenie nakładów na opracowanie nowych modeli (liczonych obecnie w setkach milionów dolarów dla jednej generacji produktów),

3) w powiązaniu z dwoma powyższymi czynnikami występuje narastające ryzyko ogromnych strat w wyniku błędnego rozpoznania potrzeb poszczególnych rynków oraz grup klientów dotyczących ceny, jakości i funkcjonalności produktu.

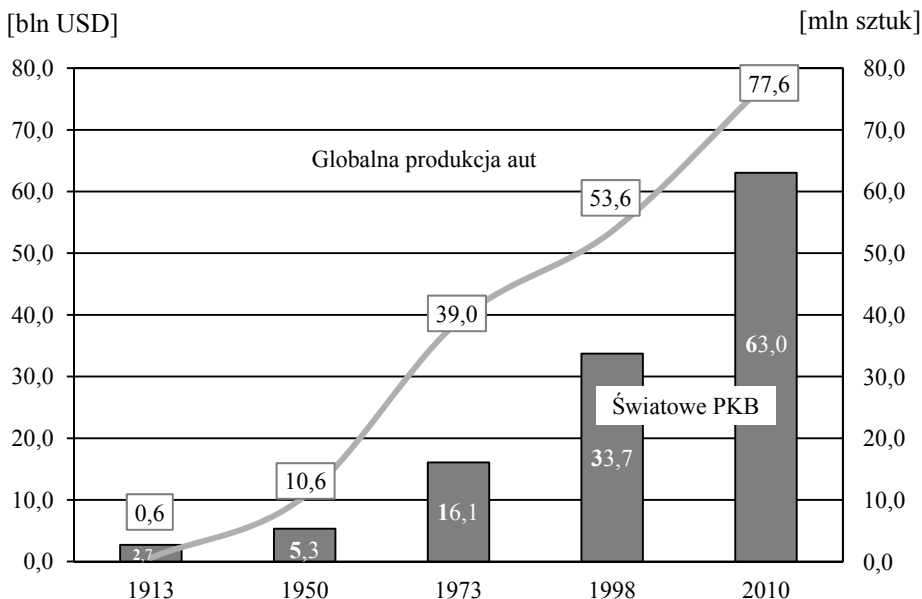
Globalna skala działalności wprowadza kolejne uwarunkowania w odniesieniu do strategii i sposobu funkcjonowania przedsiębiorstw na poszczególnych rynkach. Strategia działania na rynkach rozwijających się zakłada efektywność kosztową pozwalającą wykorzystać istniejące i ewentualne możliwości wzrostu danego obszaru. Jednocześnie bez odpowiedniej polityki konkurowania na niezwykle złożonych i drogich kosztowo (strukturalnie) rynkach rozwiniętych OEM nie będą w stanie generować środków niezbędnych do konkurowania na rynkach rozwijających się. Powyższe uwarunkowania rozciągają się szerzej na poziom produktów oferowanych w ramach danego rynku oraz dalej na cały łańcuch dostaw dla kombinacji rynek–produkt.

Kryzys finansowy i gospodarczy ujawnił wiele ukrytych niekorzystnych zależności. Problemy te były wcześniej niedostrzegane ze względu na nieprzerwany przez lata wzrost produkcji i sprzedaży pojazdów na świecie. Sytuację tę w skali globalnej przedstawia rys. 1.

Gwałtowne załamanie popytu w latach 2008-2009, spowodowane kryzysem finansowym, w znacznym stopniu wpłynęło na sytuację całej branży i pojedynczych OEM. W ostatnich czterech latach dwa spośród trzech największych koncernów amerykańskich przeszły procedurę kontrolowanej upadłości (General Motors oraz Chrysler). Koncern Toyota, główny producent wśród koncernów japońskich i jeden z głównych graczy w skali globalnej, z powodu gwałtownego załamania koniunktury (głównie na rynku północnoamerykańskim) po raz pierwszy od 1940 r. zanotował stratę operacyjną w roku obrotowym. Przy istniejącej w skali całej branży nadprodukcji, ograniczonej płynności niektórych podmiotów, utrudnionym dostępie do zewnętrznych źródeł kapitału zdynamizowany został proces akwizycji. Przejęcia i fuzje obejmują zasięgiem zarówno OEM, jak i dostawców z poziomów Tier1<sup>2</sup> i Tier2<sup>3</sup>. Sytuację globalnych transakcji w 2010 r. ukazuje tab. 1.

<sup>2</sup> Za AutomotiveDictionary.com – bezpośredni dostawca komponentów i usług rozwoju na rzecz OEM.

<sup>3</sup> Za AutomotiveDictionary.com – dostawca komponentów i elementów na rzecz dostawców Tier1.



**Rys. 1.** Światowa produkcja samochodów i PKB w latach

Źródło: [www.theworldeconomy.org](http://www.theworldeconomy.org) 2012.

Na rynku fuzji i przejęć wśród producentów pojazdów oraz komponentów w 2010 r. występowały dwa dające się zaobserwować powody przeprowadzanych transakcji:

1. Transakcje zorientowane były na budowanie sojuszy strategicznych, w których partnerzy zaangażowani są kapitałowo. Przykładem może być inwestycja VW AG w Suzuki lub Daimler AG w Renault SA.

2. Chęć wykorzystania momentu do zakupu osłabionego kryzysem finansowym 2008-2009 producenta lub konkurenta. Przykładem jest zakup Volvo przez Zhejiang Geely Hldg Grp Co. Ltd.

Wydarzenia i zmiany zachodzące na rynku przejęć i akwizycji branży motoryzacyjnej są istotne i warte śledzenia. Wynika to z faktu, że większość analityków sektora jest zdania, iż procesy integracji nie zakończyły się jeszcze, a w długim terminie z aktualnej liczby ok. 47 koncernów powstaną 3-4 światowe konglomeraty. Tym samym zapotrzebowanie przedsiębiorstw na wysokiej jakości informacje oraz efektywne narzędzia zarządzania strategicznego jest wysokie. W dalszej części przedstawione zostaną podstawowe założenia dotyczące koncepcji rachunku kosztów docelowych, która w istotny sposób może ograniczać ryzyko finansowe przedsiębiorstw branży.

**Tabela 1.** Najważniejsze transakcje w branży motoryzacyjnej w 2010 r. – produkcja samochodów i komponentów

Kategoria (zakres działalności)	Pozycja	Data wydarzenia	Nazwa przedsiębiorstwa	Kraj	Nabywca	Kraj nabywcy	Wartość procentowa przejęcia	Wartość mln dol.
Produkcja samochodów	1	24.08.2010	Denway Motors Ltd	Hongkong	China Lounge Investments Ltd	Hongkong	100%	4110,09
	2	15.01.2010	Suzuki Motor Corp	Japonia	Volkswagen AG	Niemcy	19,9%	2527,43
	3	2.08.2010	Volvo Car Corp	Szwecja	Zhejiang Geely Hldg Grp Co Ltd	Chiny	100%	1500,00
	4	23.02.2010	Saab Automobile AB	Szwecja	Spyker Cars NV	Holandia	100%	962,90
	5	28.04.2010	Renault SA	Francja	Daimler AG	Niemcy	3,2%	898,59
Produkcja komponentów	1	29.11.2010	Kumho Tire Co Inc	Korea Południowa	Creditors	Korea Południowa	88,73%	1120,08
	2	9.09.2010	Inergy Automotive Systems SA	Francja	Cie Plastics Omnium SA	Francja	50%	428,69
	3	2.12.2010	Hawk Corp	USA	Caelisle Cos Inc	USA	100%	417,94
	4	8.02.2010	Emcon Technologies	USA	Faurecia SA	Francja	100%	407,81
	5	9.04.2010	Dytech ENSA SL	Hiszpania	BorgWarner Inc	USA	100%	161,90

Źródło: opracowanie własne na podstawie PWC 2010.

### 3. Cykl życia produktów a rachunek kosztów

Występowanie cyklu życia produktów z punktu widzenia rachunku kosztów oznacza, że [Sojak, Józwiak 2004, s. 35]:

- wyroby cechuje określona długość życia,
- sprzedaż przechodzi przez wyodrębnione etapy (podlega wahaniom),
- w różnych fazach występują wzrosty lub spadki zysku,
- na poziom kosztów mają wpływ efekty skali i doświadczenia,
- w każdej fazie produkty wymagają odmiennych strategii (produkcyjnej, marketingowej, finansowej, kadrowej i zaopatrzeniowej),
- niezbędne jest stopniowe udoskonalanie i modyfikowanie wyrobu oraz stosowne zmiany strategii promocji i dystrybucji.

Tym samym koncepcja cyklu życia wyrobu może stanowić podstawę do stosowania i łączenia różnych modeli rachunku kosztów (rys. 2).



**Rys. 2.** Cykl życia produktu a rachunek kosztów

Źródło: opracowano na podstawie [Sojak, Józwiak 2004, s. 40].

Wspomniana wcześniej istotna wysokość kosztów ponoszonych w fazie przedprodukcyjnej, ograniczona możliwość znaczących redukcji kosztów na etapie produkcyjnym oraz wpływ obu powyższych czynników na sytuację konkurencyjną i finansową przedsiębiorstwa sprawia, iż rachunek kosztów docelowych znajduje się coraz częściej w kręgu zainteresowania przedstawicieli branży motoryzacyjnej.

### 4. Podstawowe założenia koncepcji target costingu

Koncepcja rachunku kosztów docelowych (*target costing*) powstała w latach 60. w Japonii, w Toyota Motor Corporation. Spośród przesłanek, które doprowadziły do wyodrębnienia tej koncepcji, należy wyróżnić dwie podstawowe grupy czynników [Nita 2008, s. 269]:

1) nasilające się zmiany otoczenia i warunków działalności przedsiębiorstw japońskich, takie jak umacniający się jen, skrócenie cyklu życia produktów, zróżnic-

wanie popytu oraz narastająca presja konkurencyjna przy zachowaniu wysokiej jakości oraz akceptowalnych rynkowo cen,

2) rosnące zrozumienie faktu, że większość kosztów wytwarzania produktów jest przesądzana na etapie projektowania wyrobu (nawet do 95% kosztów ponoszonych w kolejnych fazach życia produktu), podczas gdy tradycyjne modele rachunku kosztów koncentrują się na ewidencjonowaniu kosztów powstałych w fazie produkcyjnej; wynika z tego, że przedsiębiorstwa mają ograniczone możliwości kształtowania kosztów produktu w fazie produkcyjnej.

Sukces producentów japońskich, którzy z upływem czasu masowo zaczęli wykorzystywać koncepcję target costingu [Monden, Hamada 1991], spowodował zainteresowanie koncepcją najpierw wśród producentów amerykańskich (Chrysler zastosował koncepcję target costingu przy opracowywaniu modelu Neon, który został wybrany „Samochodem roku” w USA w 1994 r.), a następnie producentów europejskich (do stosowania koncepcji rachunku kosztów docelowych przyznają się m.in. koncerny Volkswagen AG oraz Daimler AG). Co ciekawe, znalazł szersze zastosowania w sektorze, który odwraca się od zaawansowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu, wąsko traktuje zarządzanie kosztami, a za kluczową w zarządzaniu kosztami uznaje świadomość pracowników [Czyczerski 2010].

Rachunek kosztów docelowych jest bardzo szeroki pojęciowo, nie istnieje jedna powszechnie uznana definicja. Zgodnie z badaniami Masztalerz [2006, s. 129-133] przytoczyć można definicje reprezentujące głównie japońskie bądź niemieckie koncepcje pojęć target costingu. Zestawienie definicji zostało zamieszczone w tab. 2.

**Tabela 2.** Przegląd wybranych definicji rachunku kosztów docelowych

Autor	Definicja
R. Cooper, R. Slagmulder	Ustrukturalizowane podejście do określenia kosztu w całym cyklu życia produktu, po którym wyrób o określonej jakości i funkcjonalności musi być wyprodukowany, aby wygenerować żądany poziom rentowności w całym cyklu życia
M. Sakurai	Narzędzie zarządzania kosztami używane w celu zredukowania kosztów produkcji w całym cyklu życia produktu, w którym zaangażowane są wszystkie działy firmy
P. Horvath	Kompleksowy zestaw narzędzi planowania, zarządzania i kontroli kosztów, które są stosowane w fazie projektowania wyrobu i produkcji, których celem jest kształtowanie struktury kosztów wynikającej z wymagań rynku
T. Yoshikawa	Proces służący ustaleniu i osiągnięciu poziomu kosztów, który zapewni przedsiębiorstwu określony poziom rentowności
S.L. Ansari, J.E. Bell	Interdyscyplinarny system planowania zysku oraz zarządzania kosztami, który jest uwarunkowany ceną oraz skupiony na fazie projektowania produktu
Y. Monden, K. Hamada	System redukcji kosztów stosowany w fazie projektowania nowych produktów lub w trakcie przeprojektowywania istniejących wyrobów

Źródło: za [Masztalerz 2006, s. 129-133].

Pomimo wspomnianej wielorodności definicji rachunku kosztów docelowych, zidentyfikować można następujące cechy charakterystyczne powyższych definicji:

- prorokowe nastawienie, rozpatrywanie produktu przez pryzmat oczekiwanej funkcjonalności, jakości oraz akceptowanej przez klienta ceny,
- interdyscyplinarny charakter, ponieważ wymaga współpracy specjalistów z wielu wydziałów.
- orientacja na przyszłość ze względu na ściśle powiązanie target costingu z procesem średnio- i długoterminowego planowania wyników.

Syntetyzując, można stwierdzić, iż rachunek kosztów docelowych stanowi narzędzie strategicznego zarządzania kosztami produktu o odpowiedniej kombinacji funkcji, jakości oraz ceny, która generuje oczekiwany poziom zysku przy uwzględnieniu informacji z otoczenia rynkowego [Nita 2008, s. 271]. Jednocześnie koncepcję target costingu należy rozpatrywać na 3 poziomach, takich jak [Nita 2008, s. 273-276]:

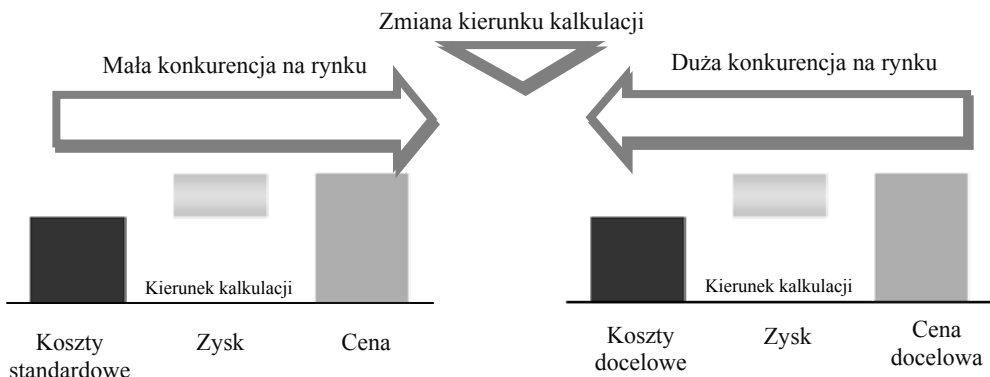
1) poziom rynku i strategii (*market-driven costing*) – na tym etapie bada się rynek, na którym przedsiębiorstwo zamierza konkurować, oczekiwania potencjalnych nabywców oraz określa podstawowe parametry, jak cena produktu, marża oraz docelowy koszt. Powyższe działania opierają się na strategii przedsiębiorstwa oraz badaniach otoczenia rynkowego;

2) poziom produktu (*product-level costing*) – dotyczy zaprojektowania produktu spełniającego potrzeby klientów w odniesieniu do ceny, jakości i funkcjonalności, a jednocześnie umożliwi przedsiębiorstwu produkcję po założonym koszcie docelowym;

3) poziom komponentów (*component-level costing*) – ustalone koszty docelowe na poziomie komponentów produktu stają się automatycznie celami dla cen sprzedaży dostawców pojedynczych elementów, co wymaga licznych konsultacji i rozmów pomiędzy producentem a dostawcami. Otwarte i przyjazne relacje z tymi ostatnimi sprzyjają rozpowszechnianiu się koncepcji rachunku kosztów docelowych wzdłuż całego łańcucha wartości.

Podstawowym celem rachunku kosztów docelowych jest wspomaganie osiągnięcia zamierzonych wyników ekonomicznych w cyklu życia produktu, przy uwzględnieniu informacji o oczekiwanej przez rynek funkcjonalności, jakości i cenie. Aby to osiągnąć, target costing wychodzi od oczekiwanej i akceptowanej przez rynek ceny wyrobu o określonej funkcjonalności i jakości, „programując” koszt docelowy jako pochodną ceny docelowej pomniejszonej o oczekiwany poziom zysku. Standardowy model zakłada natomiast budowanie ceny produktu na zasadzie: koszty standardowe plus marża zysku oraz podejmowania działań marketingowych umożliwiających sprzedaż wyrobu. Różnice pomiędzy klasycznym podejściem a rachunkiem kosztów docelowych zostały ukazane na rys. 3.

Z przytoczonej powyżej orientacji target costingu wynikają pozostałe cele. Jednym z kluczowych jest doprowadzenie kosztów bieżących planowanego wyrobu do poziomu docelowego. Wymaga to zaangażowania w proces powstania i projektowa-



**Rys. 3.** Rachunek kosztów docelowych a podejście standardowe

Źródło: opracowanie własne.

nia specjalistów z wielu dziedzin, mających do swojej dyspozycji metody i narzędzia z zakresu kreowania wartości projektowanych wyrobów. Wynika z tego kolejny cel pośredni target costing, polegający na odpowiednim zorganizowaniu pracy zespołu projektowego i zarządzaniu nią, odnoszący się również do motywowania, czyli kształtowania pożądanych postaw pracowników umożliwiających osiągnięcie ustalonego celu.

Za kluczowy w skutecznym planowaniu uznaje się etap projektowania produktu. W fazie tej przesadzanych jest do 95% kosztów ponoszonych w późniejszych etapach życia produktu, na redukcję których przedsiębiorstwo ma już w fazie produkcyjnej znacznie bardziej ograniczony wpływ. Wpływ samego procesu planowania może wykroczyć poza ramy danej jednostki, ponieważ stosowanie target costing w odniesieniu do komponentów, części składowych lub usług w naturalny sposób angażuje i inicjuje podobne procesy po stronie kontrahentów (*component-level costing*).

W rachunku kosztów docelowych wyróżnia się dwa etapy<sup>4</sup>: koncepcji i realizacji. W pierwszej fazie ustalany jest poziom ceny docelowej, determinującej docelowy poziom kosztów. Cena docelowa określana jest na podstawie dostępnych dla przedsiębiorstwa badań marketingowych, danych rynkowych oraz benchmarków. Na ich podstawie producent może poznać i ocenić istniejące uwarunkowania: preferencje klientów, istniejącą konkurencję cenową w danym segmencie rynku, przewidywany popyt [Nowak 2003, s227-228]. Następnie, korzystając z dostępnych narzędzi, przedsiębiorstwa wyznaczają poziom ceny docelowej, przy uwzględnieniu posiadanych informacji oraz wymagań jakościowych i funkcjonalnych. Wśród producentów japońskich popularnymi metodami wyznaczania poziomu ceny są metody oparte na analizie funkcji, analizie cech oraz analizie cen konkurencji. Po wyznaczeniu poziomu ceny docelowej danego produktu określany jest poziom zysku docelowego.

<sup>4</sup> W literaturze można znaleźć odmienne fazy rachunku kosztów.

wego. Przedsiębiorstwa stosują w tym aspekcie zróżnicowane strategie, do najpopularniejszych należy określenie poziomu zysku jako procent uzyskanej ceny docelowej, do określenia którego stosuje się pożądaný wskaźnik rentowności sprzedaży, ustalany indywidualnie według celów strategicznych poszczególnych przedsiębiorstw. Ostatnim krokiem tej fazy jest wyznaczenie poziomu kosztu docelowego, którego wielkość można określić jako:

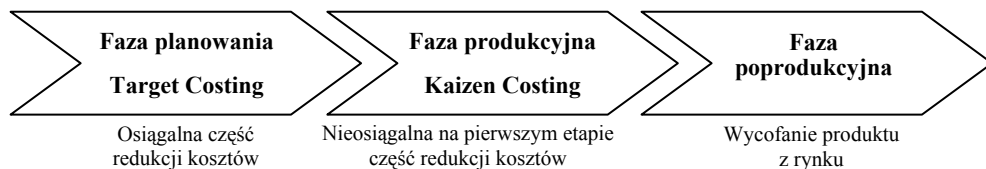
$$K_d = P - Z_d,$$

gdzie:  $K_d$  – dopuszczalny całkowity koszt docelowy,

$P$  – przychód ze sprzedaży,

$Z_d$  – całkowity zysk docelowy.

W fazie realizacji dopuszczalny całkowity koszt docelowy zostaje przekształcony w osiągalny przez przedsiębiorstwo. Etap ten rozpoczyna się od szacunku kosztu bieżącego produktu z uwzględnieniem posiadanych zasobów i zdolności wytwórczych. W kolejnym kroku zostaje ustalona różnica pomiędzy kosztem bieżącym a dopuszczalnym kosztem docelowym. Wartość ta jest następnie podzielona na część osiągalną do redukcji oraz część nieosiągalną, często nazywaną strategiczną. Wyśiłki zespołu specjalistów na etapie projektowania i planowania wyrobu zmierzają do osiągnięcia poziomu osiągalnego kosztu docelowego, przy wykorzystaniu istniejących narzędzi kreowania wartości produktu z zachowaniem jakości i funkcjonalności oczekiwanej przez rynek. Na tym etapie następuje podział kosztu docelowego między funkcje i cechy produktu. Często również dochodzi do wielokrotnych iteracji całego procesu, dzięki którym możliwe jest osiągnięcie założonego celu. Część strategiczną (nieosiągalną na etapie planowania i projektowania) często obniżyć można jedynie w fazie produkcji danego wyrobu. Jako narzędzie pomocne w realizacji powyższego celu wykorzystywana jest wspomniana wcześniej metoda kaizen costing, komplementarnego względem rachunku kosztów docelowych. Relacja ta została zobrazowana na rys. 4.



**Rys. 4.** Komplementarność rachunku kosztów docelowych i kaizen costing

Źródło: opracowanie własne.

Idea kaizen costing, podobnie jak rachunek kosztów docelowych, swoje korzenie ma w przedsiębiorstwach japońskich. Słowo *kaizen* można przetłumaczyć jako „dobra zmiana”, „zacierający do lepszego”, tym samym odnosi się do procesu ciągłego doskonalenia, konsekwentnej i systematycznej poprawy. Z założenia rachunek



kosztów ciągłego doskonalenia koncentruje się na serii małych, ale licznych usprawnień wprowadzanych do całego łańcucha tworzenia wartości oraz jakości i efektywności operacyjnej produkcji. Bezpośrednie efekty stosowania tej metody to obniżka kosztów wytwarzania oraz wzrost efektywności pracy. Tym samym wspiera likwidację strategicznej części odchylenia od docelowego poziomu kosztów produktu, wyznaczonej na etapie koncepcji target costing.

## 5. Podsumowanie

Sytuacja branży motoryzacyjnej po kryzysie finansowym ostatnich lat, zachodzące w niej procesy przemian i integracji wewnętrznej stawiają kwestie zarządzania kosztami w centrum zainteresowania przedstawicieli sektora. Presja konkurencyjna, rozbudowane struktury i koszty jej obsługi, rosnące oczekiwania klientów oraz skrócenie cyklu życia produktu to tylko niektóre z aktualnych wyzwań, przed którymi stoją koncerny motoryzacyjne. Jednocześnie branża przygotowuje się do kolejnej fazy ekspansji przez inwestycje w rynki rozwijające się, do których zalicza się przede wszystkim kraje BRIC (Brazylia, Rosja, Indie i Chiny), i dalsze rozszerzanie palety produktów. Ogromne nakłady inwestycyjne oraz koszty wejścia dodatkowo pogarszają efektywność ekonomiczną koncernów motoryzacyjnych.

Target costing orientuje się na zapewnieniu oczekiwanej rentowności przedsiębiorstwa przez rozpatrywanie i planowanie kosztów w całym cyklu życia produktu na poziomie rynku, produktu i komponentów składowych wyrobu. Dzięki prorynkowej orientacji odpowiada na występujące zapotrzebowanie dotyczące pozyskania wysokiej jakości informacji dla celów zarządczych. Jednocześnie, zgodnie z wcześniej przytoczonymi definicjami, wychodząc poza tradycyjne ramy rachunku kosztów, wpisuje się w paradygmat strategicznej orientacji nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej, zorientowanych na wspieranie realizacji celów strategicznych przedsiębiorstwa.

## Literatura

- Czyczerski M., *Zarządzanie kosztami w branży motoryzacyjnej*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, E. Nowak (red.), Wydawnictwo UE Wrocław, Wrocław 2010.
- Masztalercz M., *Strategiczny wymiar rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategie przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1080, Wrocław 2005.
- Masztalercz M., *W poszukiwaniu definicji rachunku kosztów docelowych*, [w:] Prace Katedry Rachunkowości z okazji jubileuszu 75-lecia, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu nr 1006, Poznań 2006.
- Moden Y., Hamada K., *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*, JMR Volume Three, 1991.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2008.

- Nita B., *Strategiczna rachunkowość zarządcza. Ujęcie modelowe*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i controlling, a strategię przedsiębiorstw i instytucji*, E. Nowak (red.), Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1080, Wrocław 2005.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Price Waterhouse Coopers, *Driving Value Automotive M&A Insight 2010*, PWC, 2011a.
- Price Waterhouse Coopers, *Global Automotive Perspectives 2010. Preparing to Compete*, PWC, 2011b.

### Źródła internetowe

- [www.automotivedictionary.com](http://www.automotivedictionary.com), 2012.
- [www.pwc.com/auto](http://www.pwc.com/auto), 2012.
- [www.theworlddeconomy.org](http://www.theworlddeconomy.org), 2012.

## TARGET COSTING IN AUTOMOTIVE INDUSTRY COSTS MANAGEMENT PROCESSES

**Summary:** The article contains an introduction to the target costing concept, taken as a costs management tool in the administering process of automotive industry organizations. Describing target costing as the element of strategic management is the main goal of the publication. A presented situation and determinants associated with automotive market trade transformations is also shown in the article, target costing definitions are presented and the processes associated with the accomplishment of managerial procedure tasks are synthetically described as well. Showing the changeable macroeconomic factors is justified in applying of this type of solutions, and the practice of contemporary organizations presents the effectiveness of methodology of target costing.

**Keywords:** costs management, target costing, calculation of target costs, automotive industry.