

PAWEŁ WROŃSKI

Cena produktu w rachunku kosztów docelowych

Price of product in target costing

GENEZA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

W warunkach intensyfikacji konkurencji oraz wzrostu presji cen na rynkach globalnych dotychczasowe zarządzanie kosztami, realizowane poprzez rachunki kosztów zintegrowane z procesami decyzyjnymi w krótkim okresie, a skierowane na kształtowanie produktu w fazie jego wytwarzania, stało się nieefektywne.¹

W procesie zarządzania kosztami zaczęto zwracać większą uwagę na koszty produktu już na etapie jego projektowania, a następnie całego cyklu życia w powiązaniu z potrzebami i oczekiwaniami rynku, co w konsekwencji doprowadziło do powstania systemu kosztów docelowych (kosztów celu – *target costing*). Do opracowania koncepcji rachunku kosztów celu (docelowych), zintegrowanego z cyklem życia produktu i potrzebami rynku, przyczyniło się zatem przesunięcie punktu ciężkości w procesie powstawania kosztów produktu z fazy wytwarzania do fazy jego przygotowania.

Rachunek kosztów celu powstał w Japonii w drugiej połowie lat 60. pod nazwą oryginalną „Genka Kikaku”, jako koncepcja zarządzania kosztami w długim okresie.²

Koncepcja rachunku kosztów docelowych została opracowana w Toyota Motor Corporation w latach 60., a od początku lat 70. znajduje zastosowanie w wielu przedsiębiorstwach w takich gałęziach przemysłu, jak przemysł samochodowy,

¹ Zob. T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościniak, *Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, pod red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 1999, s. 252 oraz I. Sobańska, *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997, s. 181.

² I. Sobańska, *op. cit.*, s. 180 oraz *id.*, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998, s. 127.

elektroniczny i precyzyjny.³ Od końca lat 80. rachunek kosztów docelowych opiera się przede wszystkim na analizie procesów w przedsiębiorstwie.⁴

U podstaw rozwoju koncepcji rachunku kosztów celu (*target costing*) stał problem podnoszenia jakości wyrobów, przy jednoczesnym obniżaniu kosztów ich wytwarzania.⁵ Na rynku japońskim szukano skutecznych sposobów poprawy efektywności gospodarowania. Analizując cykl życia produktu stwierdzono, że większość ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów powstaje w pierwszej fazie życia produktu – w fazie projektowania i przygotowania, planowania wielkości produkcji i cen sprzedaży.⁶ Dało to japońskim menedżerom podstawę do opracowania nowej koncepcji zarządzania kosztami zintegrowanej z cyklem życia produktu, która ma na celu zmniejszanie wszystkich składników kosztów danego produktu właśnie przez cały cykl jego życia – rachunku kosztów celu.⁷

Rozwój gospodarki rynkowej na świecie i zaostrzająca się konkurencja na rynkach skłania przedsiębiorstwa do poszukiwania nowych koncepcji i stylów zarządzania umożliwiających im zachowanie siły konkurencji. W ostatnich latach, między innymi z powodu wyczerpania się możliwości narzucania ceny produktów przy zastosowaniu tradycyjnej formuły „koszt plus”, kluczowe znaczenie w procesach zarządzania zyskały koszty.

Im bardziej strategia przedsiębiorstwa skierowana jest na rynek, tym pilniejsze staje się nowe ujęcie rachunku kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów „określa najpierw techniczne koszty wytwarzania produktów, dodaje do nich koszty zarządzania i sprzedaży oraz część zysków i określa cenę produktu”.⁸ Przedstawiony sposób myślenia był poprawny, gdy ceny opierały się na kosztach własnych, a sprzedaż zależała jedynie od aktywności działu zbytu. Wraz ze

³ Zob. A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 72, a także A. Szychta, *Koszty docelowe*, „Rachunkowość” 1997, nr 8, s. 382.

⁴ Zob. M. Sakurai, *Target Costing and How to Use It*, „Journal of Cost Management” 3, Summer 1989, s. 45.

⁵ Zob. K. Ishikawa, *Guide to Quality Control*, Quality Resources, White Plains, New York 1982, s. 52.

⁶ *Target costing* wspomagać ma obniżanie kosztów już w fazie opracowywania i projektowania produktu, w której przesadza się o około 80–90% kosztów całego cyklu życia produktu. Zob. A. Szychta, *Zasady i struktura target costing*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1996, nr 37, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1996, s. 95; A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *op. cit.*, s. 33. Zob. również: W. Moczydłowska, *Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów*, „Gazeta Prawna” 2000, nr 38, dodatek: Rachunkowość; K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994, s. 66; J. Marzec, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Poradnik menedżera*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1999, s. 149; A. Szychta, *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 2000, nr 1, s. 23.

⁷ Zob. K. Ishikawa, *op. cit.*, s. 53; S. Mizuno, *Management for Quality Improvement. The 7 New QC Tools*, Productivity Press, Inc., Cambridge, May 1988, s. 30; M. Sakurai, *op. cit.*, s. 40 oraz A. Szychta, *Nowe metody rachunku kosztów*, [w:] *Nowoczesna rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Nowa Europa” 1996, nr 9, jak również A. Szychta, *Koszty...*, s. 382.

⁸ K. Winiarska, *op. cit.*, s. 68.

wzrostem konkurencji przedsiębiorstwa „odkryły”, że takie rozumowanie już się nie sprawdza. Menedżerowie przekonali się, że to nie koszty określają poziom cen, ale ceny rynkowe kształtują (wpływają na) koszty. Dlatego progresywna metoda ustalania cen na podstawie kosztów musi być zastąpiona retrogresywną (wsteczną) metodą kosztów celowych.⁹

KONCEPCJA RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Koncepcja i instrumentarium rachunku kosztów docelowych są zorientowane przede wszystkim na rynek, klientów i produkt. Jeżeli takie podejście i związane z nim metody mają być skuteczne, to konieczne jest rozeznanie, jakie zasoby są potrzebne do wykonania celów przedsiębiorstwa (wykonania produktów i ich sprzedaży). Wiąże się z tym określone procesy, które powodują powstanie kosztów. Z tego względu ważne jest jak najbardziej dokładne odzwierciedlenie zależności między zasobami (potencjałami), procesami i produktami, bowiem istotne jest ukazanie zapotrzebowania produktów na zasoby i odzwierciedlenie tego w kosztach.¹⁰

Target costing definiowany jest jako proces zbudowany dla wspomaganie osiągnięcia poziomów kosztów wyrażonych zazwyczaj, choć nie wyłącznie, jako koszty produktu, co ma efektywnie przyczyniać się do osiągnięcia wyników finansowych planowanych przez organizację gospodarczą.¹¹ Sam natomiast *target cost* (docelowy koszt) jest postrzegany jako maksymalnie dopuszczalny koszt osiągnięty w określonym punkcie w czasie, zazwyczaj odnoszony do sukcesywnych faz cyklu życia produktu.¹²

W systemie rachunku kosztów docelowych określa się możliwą do uzyskania (docelową) cenę sprzedaży danego wyrobu już w fazie jego projektowania. Od tak ustalonej ceny odejmuje pożądaną, docelową marżę zysku w celu ustalenia docelowych kosztów wytworzenia tego produktu.¹³ W taki sam sposób określa się następnie koszt docelowy komponentów, przy czym nie chodzi tu o precyzję obliczeń, lecz o oddziaływanie na procesy innowacyjne, które mają do tego kosztu doprowadzić.¹⁴ Cel wyznaczony jest „rynkowo”, gdyż badania rynkowe wyznaczają założenia działalności i ustalają docelową cenę sprzedaży wymaganą dla uzyskania pożądanego udziału rynkowego przez oferowany produkt. Pożądany margines zysku jest odejmowany od ustalonej, najczęściej, przewidywanej ceny

⁹ K. Winiarska, *op. cit.*, s. 66. Zobacz również: M. Sakurai, *op. cit.*, s. 39.

¹⁰ Zob. K. Winiarska, *op. cit.*, s. 69.

¹¹ A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie...*, s. 33.

¹² *Ibidem*.

¹³ Zob. J. Marzec, *op. cit.*, s. 149; R. Biadacz, *Target costing w literaturze polskiej*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, pod red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 1999, s. 191 oraz A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *Metody kalkulacji. Koszty. Ceny. Decyzje*, PWE, Warszawa 1993, s. 10, a także A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie...*, s. 72.

¹⁴ A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 10.

sprzedaży i wyznacza planowany koszt produktu. Na każdym etapie rachunku kosztów celu należy pamiętać, że nadrzędnym celem jego stosowania jest zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków przez cały okres jego trwania na rynku, poprzez zmniejszenie różnych składników jego kosztów w całym cyklu życia rynkowego przy zapewnieniu określonego poziomu jego funkcjonalności i jakości.¹⁵

Rachunek kosztów celu stawia sobie zatem za zadanie zarządzanie kosztami jeszcze nie istniejących produktów zanim zostanie podjęta decyzja o uruchomieniu procesu produkcyjnego. Jest on zatem próbą, w odróżnieniu do tradycyjnych rachunków kosztów, podejścia do zarządzania kosztami z innej strony niż dotychczas.¹⁶ Proponuje zarządzanie kosztami już w czasie projektowania procesu produkcyjnego, a nie tylko w jego trakcie. Można powiedzieć, że priorytetem w systemie kosztów docelowych jest doprowadzenie kosztów produktu do poziomu pożądanego poprzez dokładne określenie jego cech oraz lepsze jego zaprojektowanie i skonstruowanie.

USTALANIE CENY W RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Target costing jest odpowiedzią na coraz silniej rosnącą intensywność konkurencji. W związku z powstaniem produktu, przedsiębiorstwo najczęściej kalkulowało przyszłe, z tego tytułu koszty (ile będzie kosztował produkt?). Aktualne warunki rynkowe wymusiły zwrot ku bardziej rynkowej cenie (ile może kosztować produkt?).¹⁷ Ściśle mówiąc rachunek kosztów celu nie chce odpowiadać na pytanie: „ile będzie kosztował produkt”, ale chce udzielić odpowiedzi na pytanie: „ile powinien kosztować produkt”, by klient go nabył. Takie podejście do ustalania kosztów produktów zastosowały przedsiębiorstwa japońskie, gdzie rachunek kosztów całkowicie podporządkowany jest strategicznym celom przedsiębiorstwa, dlatego nawet docelowy koszt produktu zależy od przewidywanej ceny rynkowej, a nie od wstępnej kalkulacji.¹⁸

W tradycyjnym podejściu stosowanym przez przedsiębiorstwa przy ustalaniu cen opierano się na przewidywanych kosztach produktu i zysku doliczanym do nich według narzutu procentowego.¹⁹ Jeśli rynek nie pozwolił na osiągnięcie planowanej

¹⁵ Zob. S. Mizuno, *op. cit.*, s. 32.

¹⁶ *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. Świdorskiej, *op. cit.*, s. 120.

¹⁷ Zob. J. Weber, *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu*, pod red. H. Bloch, Profit, Katowice 1999, s. 82.

¹⁸ Zob. T. Hiromoto, *Special Report. Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting*, Harvard Business Review, July/August 1988, s. 22–26 oraz A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 9. W systemie kosztów docelowych następuje ustalenie kwoty kosztów, po jakich musi być wytwarzany dany produkt o określonych funkcjach i jakości, aby osiągnąć pożądaną marżę zysku przy zakładanej cenie, tzn. cenie oczekiwanej i możliwej do osiągnięcia. Zob. R. Cooper, *How Japanese Manufacturing Firms Implement Target Costing Systems, A Field-Based Research Study*, Working Paper, January 1994, s. 1.

¹⁹ Zob. m.in. T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościński, *op. cit.*, s. 253.

ceny, przedsiębiorstwo nie mogło uzyskać planowanej kwoty zysku i wycofywało produkt z rynku albo, dążąc do osiągnięcia pożądanego zysku próbowało obniżyć koszty produkcji.

Filozofia rachunku kosztów celu związana z nowym produktem różni się od dotychczas spotykanych poglądów. Poziom cen, zysku oraz kosztów docelowych w odniesieniu do nowych produktów w przedsiębiorstwie ustala się w wyniku przeprowadzenia następujących analiz:²⁰

– marketingowej analizy rynku w celu ustalenia, jakiego rodzaju produkt może liczyć na zainteresowanie konsumentów oraz szacowania kwoty, jaką klienci byliby skłonni za niego zapłacić,

– analizy finansowej w celu ustalenia oczekiwanego przez podmiot gospodarczy poziomu rentowności z tytułu wytwarzania i sprzedaży analizowanego wyrobu.

Przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów docelowych uciekają się więc najpierw do badania rynku dla oszacowania kwoty, jaką klienci będą w stanie zapłacić za produkt posiadający określone właściwości. Cena sprzedaży ma jednak odzwierciedlać nie bieżące, lecz przyszłe warunki rynkowe i uwzględniać postrzeganą przez klientów wartość produktu, jego funkcjonalność, cenę sprzedaży produktów konkurentów, a także strategiczne cele przedsiębiorstwa dotyczące wyrobu wprowadzanego na rynek.²¹ Cena docelowa wobec tego jest więc ceną oszacowania wyrobu/usługi, którą potencjalni klienci będą skłonni zapłacić. Jest ona oparta na zrozumieniu wartości produktu postrzeganej przez klientów i ewentualnych działań konkurencji.

System *target costing* może być wykorzystany przy tworzeniu dwójakiego rodzaju strategii m.in. cenowych produktu:²²

²⁰ Zob. *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. Świdorskiej, *op. cit.*, s. 121 oraz R. Biadacz, *op. cit.*, s. 190.

²¹ Zob. A. Szychta, *Koszty...*, s. 383 oraz T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościński, *op. cit.*, s. 253, również A. Szychta, *Target...*, *op. cit.*, s. 23–24 oraz M. Ossowski, B. Zackiewicz, *Wybrane ograniczenia stosowania rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, pod red. E. Nowaka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2002, s. 159.

²² Zob. *Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. K. Świdorskiej, *op. cit.*, s. 120 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Przykłady zastosowania rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 6, s. 34–39. Dlatego koszty produktu są w systemie rachunku kosztów docelowych obliczane w dwójaki sposób, poprzez: zorientowanie na wewnętrzne relacje przedsiębiorstwa – pozwala to na obliczanie kosztów założonych zgodnie z drogą technologiczną produktu (tzw. *drifting cost*); koszty te są tworzone przy uwzględnieniu faz i przebiegów produkcyjnych występujących w procesie wytwarzania produktu, przy czym wielkość założonych kosztów jest wyznaczana przy pomocy funkcji kosztów produktu, w której zmiennymi niezależnymi są cechy produktu oraz na podstawie wcześniej sporządzonych kalkulacji kosztów i katalogów tabel kosztowych, zorientowanie na relacje zewnętrzne (rynkowe) – koszty są określane jako dopuszczalne koszty (tzw. *allowable cost*); w tym sposobie tworzenia kosztów produktu informacją wyjściową jest średniookresowa prognoza ceny rynkowej dla danego produktu wyznaczona na podstawie badań rynku, przy czym cena prognozowana ustalana jest na takim poziomie, który pozwoli zachować przedsiębiorstwu siłę konkurencji i pożądany udział w rynku, a więc zrealizować prognozowane rozmiary sprzedaży; następnie od prognozowanej ceny rynkowej odejmowany jest zysk ustalany na podstawie oszacowanej rentowności sprzedaży, która przy założonym poziomie sprzedaży powinna zapewnić przedsiębiorstwu wynik niezbędny dla jego rozwoju i wzrostu w długim okresie. I. Sobańska, *Rozwój...*, s. 128.

- 1) strategii wejścia na rynek już istniejącego produktu,
- 2) strategii wejścia na rynek zupełnie nowego produktu.

Wchodzenie na rynek już istniejącego produktu jest często bardzo utrudnione ze względu na silną konkurencję. Cena oraz możliwy do osiągnięcia poziom rentowności są już określone przez rynek.²³ Przy czym należy wziąć pod uwagę, że wielkości te będą zmniejszały się.

W opisywanym rachunku kosztów oszacowanie ceny docelowej musi nastąpić drogą poznania opinii klientów dotyczących funkcji istniejącego produktu, ich potencjalnych potrzeb, przy uwzględnieniu poziomu cen produktu na rynku. Dopiero wtedy kalkuluje się koszty wszystkich elementów składowych wyrobu/usługi w celu porównania wartości sumy kosztów wytworzenia z docelową ceną sprzedaży tego produktu i oczekiwaną marżą.²⁴

System rachunku kosztów celu różni się podstawą koncepcyjną ustalania kosztu oraz ceny produktu od tradycyjnych systemów stosowanych w przedsiębiorstwach. Podstawowe różnice działania systemu kosztów docelowych oraz metody ustalania kosztów i cen przedstawia ryc. 1.

W rachunku kosztów docelowych parametrami kształtującymi poziom kosztu produktu, a tym samym wpływającymi na jego przyszłą cenę, są m.in.: cechy produktu decydujące o jego rozwoju, jak struktura funkcji użytkowych produktu, konstrukcja produktu i rodzaj zużywanych elementów technologicznych, cechy potencjału produkcyjnego, cechy procesów, które są zmiennymi decyzyjnymi w planowaniu długookresowym realizowanym w cyklu przygotowania produktu.²⁵

Oszacowanie docelowej ceny przy zastosowaniu *target costing* jest zatem oparte nie na tradycyjnej formule „koszt plus”,²⁶ ale przede wszystkim na rozpoznaniu potrzeb potencjalnych klientów, ich opinii dotyczących funkcji, jakie ma spełniać produkt oraz możliwej do zapłacenia ceny, uwzględnia również poziom cen na konkurencyjne wyroby. Jeśli w danym przedsiębiorstwie zamierza się wytwarzać produkt, to wyznaczeni pracownicy muszą przeprowadzić badania wśród odpowiedniej grupy potencjalnych nabywców, w wyniku których uzyskają informację, jak drogi powinien być produkt, aby była możliwa sprzedaż jego określonej ilości. 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.

Przedsiębiorstwa stosujące w swej działalności rachunek kosztów celu, przed wprowadzeniem na rynek danego produktu, sporządzają więc najpierw analizę rynku w celu oszacowania potrzeb i ceny, jaką konsumenci będą skłonni zapłacić za produkt posiadający określone cechy.²⁷ Kolejnym krokiem jest ustalenie granicz-

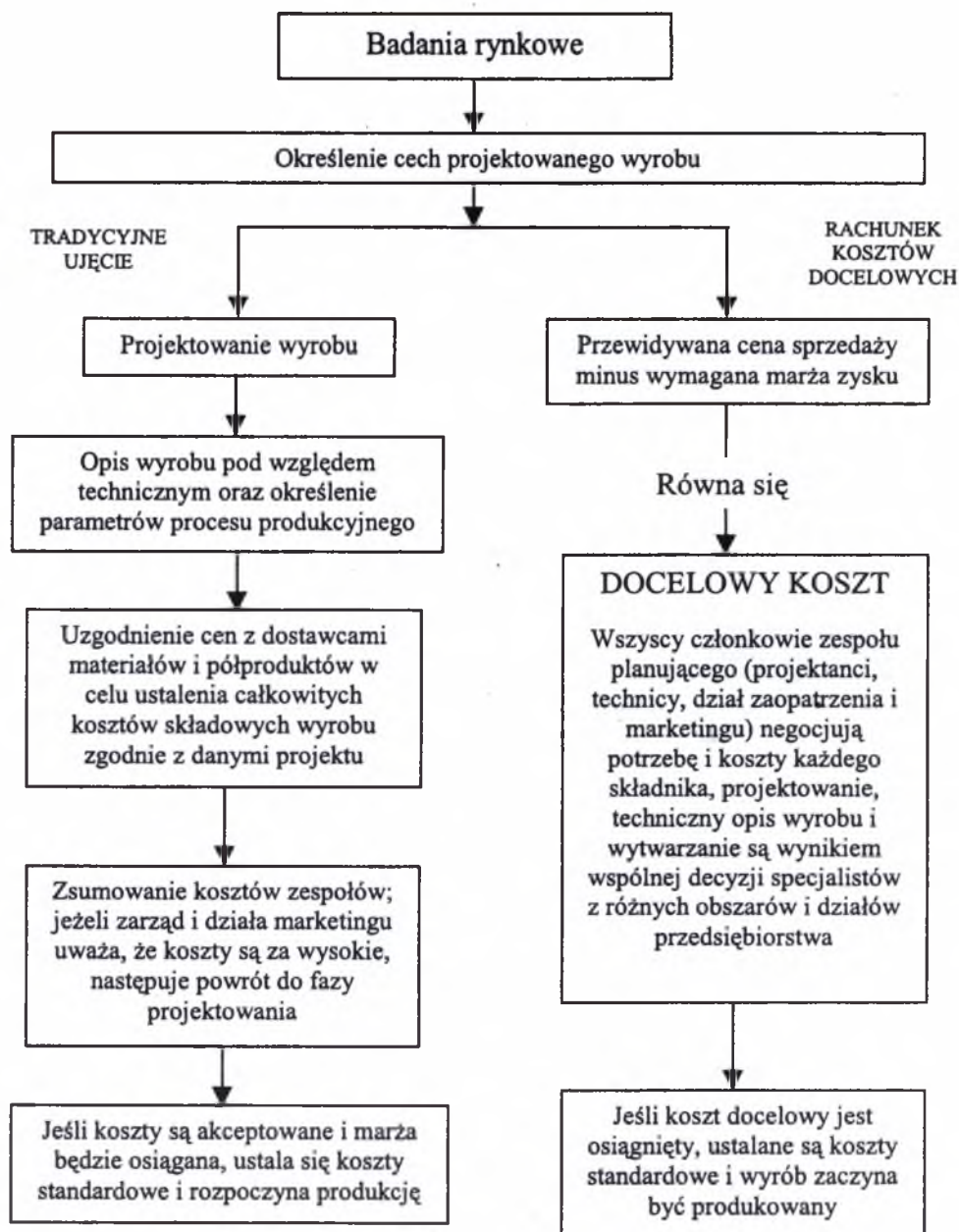
²³ Zob. M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, op. cit., s. 364 oraz A. Szychta, *Koszty...*, s. 382–383.

²⁴ *Ibidem*. W tym procesie bada się jednocześnie, co jest bardziej opłacalne: wytwarzanie we własnym zakresie pewnych elementów produktu czy ich zakup z zewnątrz.

²⁵ I. Zob. Sobańska, *Rozwój...*, s. 127 oraz T. Martyniuk, R. Pałczyńska-Gościński, op. cit., s. 255.

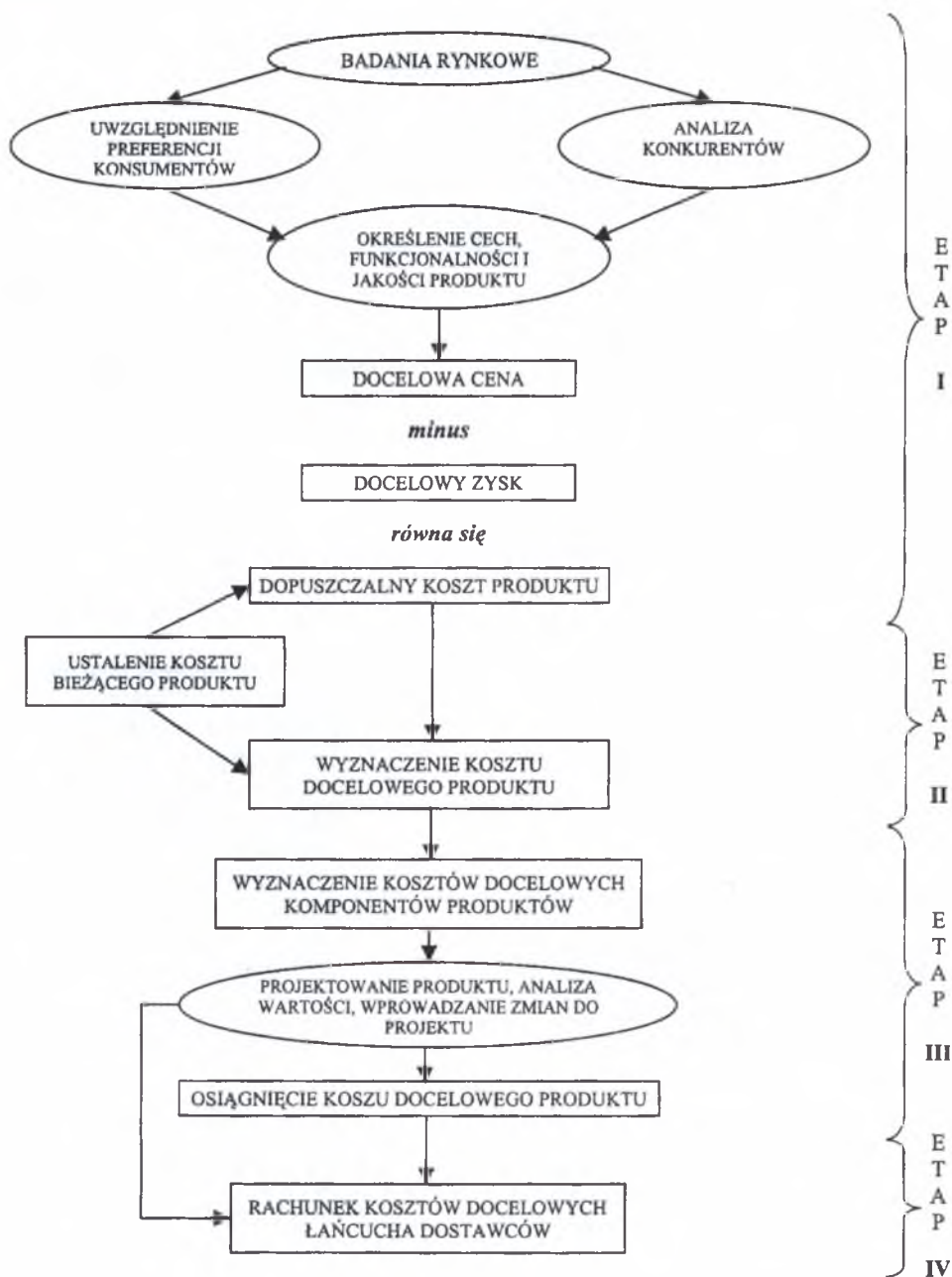
²⁶ Zob. A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie...*, s. 74.

²⁷ A. Szychta, *Zasady...*, s. 101.



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Szychta, *Koszty docelowe*, „Rachunkowość” 1997, nr 8, s. 384 (na podstawie Raiborn C. A., Berfield J. T., Kinney M. R., *Managerial accounting*, wyd. II, 1996, s. 253).

Ryc. 1. Określenie kosztów produktu
Fixing (determining) cost of product



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Szycha, *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 2000, nr 1, s. 24.

Ryc. 2. Etapy rachunku kosztów docelowych
Stages (phases) of target costing

nego (maksymalnego) kosztu produktu poprzez odjęcie od oszacowanej ceny akceptowanego zysku. Otrzymana różnica stanowi wtedy maksymalny jednostkowy koszt produkcji, który przedsiębiorstwo może ponieść, a więc koszt celu.²⁸ Rycina 2 ukazuje etapy rachunku kosztów docelowych.

W rachunku kosztów celu przyjmuje się, że koszt stanowi wielkość wynikową, która jest różnicą pomiędzy spodziewanym przychodem ze sprzedaży (ceną) a oczekiwanym zyskiem, osiąganym w określonym czasie. Chodzi tu o takie sterowanie wielkością ponoszonych kosztów, aby w końcowym okresie rozrachunkowym uzyskać zamierzony rezultat przy jednoczesnym przestrzeganiu takich założeń, jak planowany poziom wyniku i planowana cena sprzedaży.

Do szacowania cen w rachunku kosztów docelowych nie można wykorzystać tradycyjnych metod szacowania cen, traktując one bowiem koszty jednostkowe produktu jako zmienną niezależną. W rachunku *target costing* koszty traktuje się jako zmienną zależną określaną po wcześniejszym ustaleniu docelowej ceny.

W rachunku kosztów docelowych cena powinna uwzględniać wartość produktu w oczach klienta, jego funkcjonalność i jakość oraz cenę sprzedaży produktów konkurencyjnych.²⁹ Takie podejście, jak już wspomniano, wymaga przeprowadzenia szczegółowych badań i analiz rynkowych oraz przyjęcia odpowiedniej strategii cenowej, zgodnej ze strategią przedsiębiorstwa i rozwoju produktu. Ustalając cenę produktu należy wziąć pod uwagę³⁰: potrzeby i preferencje nabywców, skłonność klienta do zapłaty, produkty konkurencyjne oferowane na rynku, a także pożądany udział w rynku. Znaczenie wymienionych elementów zmienia się oczywiście w zależności od tego, czy cena ma być ustalona dla zupełnie nowego wyrobu, czy też dla produktu będącego już na rynku (modyfikacja, ulepszenie). Należy zwrócić uwagę, na istotny fakt, że przy projektowaniu produktu należy spróbować przewidzieć przyszłe potrzeby nabywców, a nie tylko kierować się ich bieżącymi preferencjami.

Istnieje wiele metod ustalania docelowej ceny sprzedaży. Do głównych należy zaliczyć:³¹

1) metodę bazującą na funkcjach – polega na powiększaniu lub pomniejszaniu ceny podobnego produktu istniejącego już na rynku o wartość funkcji dodawanych lub odejmowanych od niego,

2) metodę bazującą na cechach fizycznych – różnica pomiędzy pierwszą z podanych metod a przedstawianą polega na uwzględnieniu przy ustalaniu ceny cech fizycznych produktu, które odróżniają go od produktów konkurentów,

3) metodę bazującą na cenach konkurentów – polega ona na ustaleniu ceny sprzedaży na podstawie cen podobnych produktów oferowanych przez przedsiębiorstwa konkurencyjne,

²⁸ Zob. A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie...*, s. 75.

²⁹ Zob. A. Szychta, *Target...*, s. 24 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 2, s. 31.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ Zob. F. Robinson, *A Practical Guide to Target Costing*, CIMA, London 1999, s. 32 oraz A. Szychta, *Target...*, s. 24 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Etapy...*, 2002, nr 2, s. 31.

4) metodę bazującą na opiniach przyszłych nabywców oraz strategii przedsiębiorstwa – polega na uwzględnieniu opinii, co do ceny produktu, potencjalnych nabywców w kontekście przyjętej przez przedsiębiorstwo strategii sprzedaży.

Kolejnym krokiem na tym etapie rachunku kosztów celu jest oszacowanie docelowego zysku ze sprzedaży danego produktu. Przyjmuje się, że powinien on być ustalony na takim poziomie, który zapewni rentowność produktu przez cały cykl jego życia.

Poziom docelowego zysku określa się często jako procent docelowej ceny, tak więc można w tym celu wykorzystać wskaźnik rentowności sprzedaży ROS (zysk/przychody ze sprzedaży).³² Wskaźnik ten informuje, jak dobrze przedsiębiorstwo potrafi sprzedawać swoje produkty.³³

W przypadku produktów będących modyfikacją już istniejących na rynku marżę zysku ustala się z reguły na tym samym poziomie co wskaźnik rentowności osiągniany na dotychczasowych wyrobach. Oczywiście marża zysku może być korygowana, gdy wystąpią uzasadnione do tego przesłanki, np. poniesienie dodatkowych kosztów w fazie badań itp.³⁴ W przypadku wprowadzania na rynek nowego produktu za punkt wyjścia można przyjąć wskaźnik rentowności sprzedaży wyznaczony dla całego przedsiębiorstwa lub też średni poziom marży zysku dla danego sektora lub gałęzi przemysłu.³⁵ W przedsiębiorstwach japońskich popularna jest metoda, za pomocą której docelowy zysk wyznacza się jako średnią ważoną trzech wielkości: obecnego poziomu rentowności sprzedaży przedsiębiorstwa, obecnego poziomu rentowności sprzedaży całego sektora oraz planowanego poziomu rentowności sprzedaży przedsiębiorstwa w okresie 3–5 lat.³⁶

Reasumując, można powiedzieć, że nowe uwarunkowania gospodarcze powodują przesuwanie się analizy tradycyjnego kosztu standardowego oraz ceny liczonej od tego kosztu na analizę trendów.³⁷ Wzorem jest tu właśnie rachunek kosztów docelowych (*target costing*). W rachunku tym koszt docelowy nowego produktu obliczany jest jako różnica przewidywanej ceny rynkowej i zakładanej marży zysku.

SUMMARY

The price of a product is one of the most important elements in product market selection (purchase). Growing and growing market competition force enterprises to decrease prices and costs of products. The progress in technique and technology, which has been achieved in the recent years, as well as more and more quickly changing environmental conditions cause that classical methods of the company mana-

³² Zob. A. Szychta, *Target...*, s. 24 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Etapy...*, 2002, nr 2, s. 33.

³³ Zob. m.in. M. Sierpińska, T. Jachna, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa 1998, s. 104.

³⁴ Zob. F. Robinson, *op. cit.*, s. 36 oraz A. Szychta, *Target...*, s. 24, a także P. Prewysz-Kwinto, *Etapy...*, s. 33.

³⁵ Zob. F. Robinson, *op. cit.*, s. 36 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Etapy...*, s. 33.

³⁶ Zob. S. Ansari, J. Bell, *Target costing – the next frontier in strategic cost management*, IRWIN, *op. cit.*, s. 45 oraz P. Prewysz-Kwinto, *Etapy...*, s. 33.

³⁷ Zob. A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 9.

gement cease being efficient. The experiences of the recent years show, however, that there is a way to improve, at least partially, this situation. One of the new methods which can help enterprises to improve their efficiency and financial results (manage a company) is target costing. Aiming at the client's uttermost satisfaction with the purchased product, that is, creating the product of the highest value, and the related with it implementation of new technologies and techniques of management, has gradually led to reformulation of the concept of a company operation, fixing cost and price of product. The new approach to determine the price and cost of products, called target costing, is steering to decrease prices and costs of products for client's greater satisfaction, which can help to achieve market success in the future.

BIBLIOGRAFIA

- Ansari S., J. Bell, *Target Costing – The Next Frontier in Strategic Cost Management*, IRWIN, Professional Publishing, London 1997.
- Biadacz R., *Target Costing w literaturze polskiej*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, pod red. T. Kiziukiewicza, Szczecin 1999.
- Cooper R., *How Japanese Manufacturing Firms Implement Target Costing Systems, A Field-Based Research Study*, Working Paper, January 1994.
- Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 2001.
- Hiroto T., *Special Report. Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting*, Harvard Business Review, July/August 1988.
- Ishikawa K., *Guide to Quality Control*, Quality Resources, White Plains, New York 1982.
- Jarugowa A., Nowak W. A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R., *Metody kalkulacji. Koszty. Ceny. Decyzje*, PWE, Warszawa 1993.
- Martyniuk T., Pałczyńska-Gościński R., *Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Teoria i praktyka*, pod red. T. Kiziukiewicza, Szczecin 1999.
- Marzec J., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Poradnik menedżera*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1999.
- Mizuno S., *Management for Quality Improvement. The 7 New QC Tools*, Productivity Press, Inc., Cambridge, May 1988.
- Moczydłowska W., *Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów*, „Gazeta Prawna” 2000, nr 38, dodatek: Rachunkowość.
- Ossowski M., Zackiewicz B., *Wybrane ograniczenia stosowania rachunku kosztów docelowych*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, pod red. E. Nowaka, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2002.
- Prewysz-Kwinto P., *Etapy rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 2.
- Prewysz-Kwinto P., *Przykłady zastosowania rachunku kosztów docelowych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 6.
- Rachunkowość zarządcza*, pod red. G. K. Świdorskiej, Poltext, Warszawa 1997.
- Robinson F., *A Practical Guide to Target Costing*, CIMA, London 1999.
- Sakurai M., *Target Costing and How to Use It*, „Journal of Cost Management” 3, Summer 1989.
- Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa 1998.
- Sobańska I., *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998.
- Sobańska I., *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997.
- Szychta A., *Koszty docelowe*, „Rachunkowość” 1997, nr 8.

- Szychta A., *Nowe metody rachunku kosztów*, [w:] *Nowoczesna rachunkowość w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Nowa Europa” 1996, nr 9.
- Szychta A., *Target costing jako narzędzie strategicznej rachunkowości zarządczej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Firmie” 2000, nr 1.
- Szychta A., *Zasady i struktura target costing*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej” 1996, nr 37, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1996.
- Weber J., *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu*, pod red. H. Błoch, Profit, Katowice 1999.
- Winiarska K., *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994.