

Znaczenie rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu kosztami zakładów przetwórstwa mięsnego

Izabela Witczak*

Streszczenie: Celem artykułu jest dokonanie próby oceny możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych jako instrumentu strategicznego zarządzania kosztami w zakładach przetwórstwa mięsnego. Autorka wykorzystała informacje pozyskane z polskich zakładów przetwórstwa mięsnego na podstawie wywiadów oraz z zasobów internetowych. Na podstawie analizy postawiono wnioski dotyczące z jednej strony przesłanek świadczących o konieczności wprowadzenia rachunku kosztów docelowych, z drugiej – trudności we wprowadzeniu tego rachunku. Niewątpliwie jednak wprowadzenie tego rachunku dostarcza decydom informacji, które pozwalają na podejmowanie optymalnych decyzji oraz obniżenie kosztów w całym cyklu życia produktu.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów docelowych, zarządzanie kosztami, koszt docelowy

Wprowadzenie

Koncepcję rachunku kosztów docelowych powszechnie przypisuje się przedsiębiorstwom japońskim, które w latach 60 ubiegłego wieku, w wyniku zmian otoczenia, zmuszone były do poszukania innowacyjnych rozwiązań również w zakresie rachunku kosztów. Pierwotnie ten rodzaj rachunku kosztów był wykorzystywany jako narzędzie zarządzania kosztami fazy projektowania produktów (*Zarządcze aspekty...* 2003: 242). Głównymi przyczynami, które spowodowały zastosowanie nowego narzędzia przez firmy japońskie były duże zmiany otoczenia, charakteryzujące się coraz szybszym postępem technicznym i rozwojem produktów, wzrostem kosztów przedsiębiorstw, zwiększeniem oczekiwań klientów, czy coraz większymi trudnościami w procesach planowania i kontroli kosztów. Cechy te dotyczą również współczesnych przedsiębiorstw. Ponieważ są one ze sobą skorelowane rozwój techniki powoduje wprowadzanie nowych produktów. Determinuje to jednak ich cykl życia oraz wzrost kosztów przedsiębiorstw. Z kolei szybki postęp technologiczny powoduje utratę efektu uczenia się, co niewątpliwie ma wpływ na wzrost kosztów (*Rachunek kosztów...* 2009: 416).

W zagranicznej literaturze przedmiotu można spotkać zamienne stosowanie pojęć Target Pricing z Target Costing (Roslender, Hart 2000: 6). Zdaniem Roslender'a i Hart'a używanie terminu Target Pricing zamiast Target Costing umotywowane jest tym, że pierwszy z terminów lepiej określa istotę podejścia rynkowego i bardziej podkreśla, że wszelkie

* dr Izabela Witczak, adiunkt Społecznej Akademii Nauk w Łodzi, e-mail: izabelawitczak@op.pl.

wysiłki firmy rozpoczynają się i kończą na kliencie. Jeżeli klienci nie będą gotowi nabyć określonego produktu po danej cenie, to praca inżynierska staje się niepotrzebna. Z kolei polska literatura przedmiotu stosuje termin „rachunek kosztów docelowych” jako odpowiednik dla Target Costing. A. Szychta uważa, że stosowanie tego anglojęzycznego terminu ma charakter umowny i jest podyktowane chęcią zastosowania krótkiej nazwy dla tego, co przedstawia omawiany system (Szychta 2003: 70). I. Sobańska posługuje się pojęciem rachunek kosztów celu, definiując go jako rachunek kosztów, pozwalający na efektywne zrealizowanie i wyznaczenie strategii, obejmującej cel długookresowy (koszt przyszłego produktu). Rachunek kosztów celu należy przy tym rozumieć jako proces ze względu na fakt, że realizacja strategii jest procesem (*Rachunek kosztów...* 2003: 379). Zdaniem M. Mastalerza rachunek kosztów docelowych jest procesem złożonym, który rozpoczyna się na etapie planowania i rozwoju produktu, a trwa przez cały cykl życia produktu. Jego celem jest ustalenie i osiągnięcie kosztu docelowego (Mastalerz 2010: 33).

Można zauważyć, że istnieje wiele definicji Target Costing. Może to wynikać z faktu, że każda z firm stosująca ten rachunek stosuje swoje własne podejście do tej koncepcji w zależności od różnorodnych czynników, takich jak np. specyfika produktu, rodzaj obsługiwanych klientów, stopień możliwości wpływania na dostawców czy struktura organizacyjna firmy (Zackiewicz 2005: 243).

Rachunek kosztów docelowych jest to więc kompleksowy system zarządzania strategicznego kosztami. Podstawową cechą charakterystyczną tego rachunku jest to, że cena produktu oznacza wypadkową oczekiwań nabywców, a nie kosztów. Ustalona na podstawie badań rynkowych cena sprzedaży jest podstawą obliczenia kosztu docelowego z uwzględnieniem zysku. Istotna jest więc tzw. rynkowa wartość produktu, określana przez finalnego konsumenta. Może ona zostać zdefiniowana jako cena, którą skłonny jest zapłacić nabywca. Uwarunkowana jest stopniem zaspokojenia potrzeb potencjalnych produktów, funkcjonalności i jakości produktu oraz poziomem cen dóbr konkurencyjnych. (*Zarządcze aspekty...* 2003; 243)

Ostatecznym celem rachunku kosztów docelowych jest osiągnięcie kosztu docelowego, który przy danej rynkowej cenie pozwoli przedsiębiorstwu osiągnąć zysk w całym cyklu życia produktu (Mastalerz 2010: 36).

1. Strategiczne zarządzanie kosztami a rachunek kosztów docelowych

Rachunkowość zarządcza pełni istotną rolę we wdrażaniu strategii przedsiębiorstwa. Wspomaga bowiem kadrę menedżerską w kontroli dokonań, których pomiar może być dokonywany za pomocą kosztu, efektywności kosztowej, jakości, czasu czy innowacyjności (Bhimani i in. 2008: 770). Warto dokonać rozróżnienia dwóch terminów: „strategiczna rachunkowość zarządcza” i „strategiczne zarządzanie kosztami”. Według Mastalerza zadaniem strategicznej rachunkowości zarządczej jest wspomaganie procesu formułowania, komunikowania, realizacji i kontroli wykonania strategii całej organizacji i strategii funkcjonalnych. Z kolei strategiczne zarządzanie kosztami jest zarówno elementem systemu zarządzania strategicznego, jak i strategicznej rachunkowości zarządczej, a więc stanowi ich wspólną część (Mastalerz 2010: 25). Wśród podstawowych zadań strategicznego zarządzania kosztami należy wskazać na (*Rachunek kosztów...* 2009: 408):

- określenie wpływu poszczególnych decyzji strategicznych na przyszły poziom kosztów;

- analizowanie i planowanie kosztów produktów zarówno dotychczasowych, jak i nowych, w całym cyklu życia;
- analizowanie i planowanie kosztów produktu w oparciu o analizę konkurencji oraz analizę wartości;
- zidentyfikowanie przyczyn wywołujących koszty oraz określenie ich wpływu na przyszły poziom kosztów.

W kompleksowym zarządzaniu kosztami wykorzystywane są informacje uzyskiwane zarówno z tradycyjnych systemów rachunku kosztów, jak i nowych koncepcji pomiaru kosztów. Jednym z nich jest właśnie rachunek kosztów docelowych. Jest on przydatny zarówno w określaniu, jak i realizacji długookresowej strategii firmy. Wykorzystywany jest nie tylko do ustalania kosztów przyszłego produktu, ale do zarządzania tymi kosztami w całym cyklu życia produktu.

Rachunek ten odchodzi od tradycyjnego podejścia do ustalania ceny (koszt plus marża). Cena w Target Costing jest ustalana na podstawie badań marketingowych przeprowadzonych przez przedsiębiorstwo. Przy jej ustaleniu uwzględniane są uwarunkowania rynkowe produktu. Wśród nich należy wskazać na: szacowany popyt na produkt, cenową elastyczność popytu, potrzeby i preferencje klientów oraz strategię konkurencji (Nowak 2003: 228). Istotnym jest fakt, że stosowanie rachunku kosztów docelowych nie oznacza jedynie kalkulacji kosztu docelowego produktu. Rachunek ten stanowi kompleksowy system zarządzania strategicznego kosztami, który zorientowany jest na potrzeby, preferencje i oczekiwania nabywców w zakresie jakości i ceny produktu oraz na przyszłą działalność i wyniki przedsiębiorstwa, związane z decyzjami w zakresie produktu. Należy również wskazać na interdyscyplinarny charakter Target Costing, który przejawia się w łączeniu metod i technik z różnych dziedzin w celu osiągnięcia kosztu docelowego (Evaraert i in. 2006: 237–238).

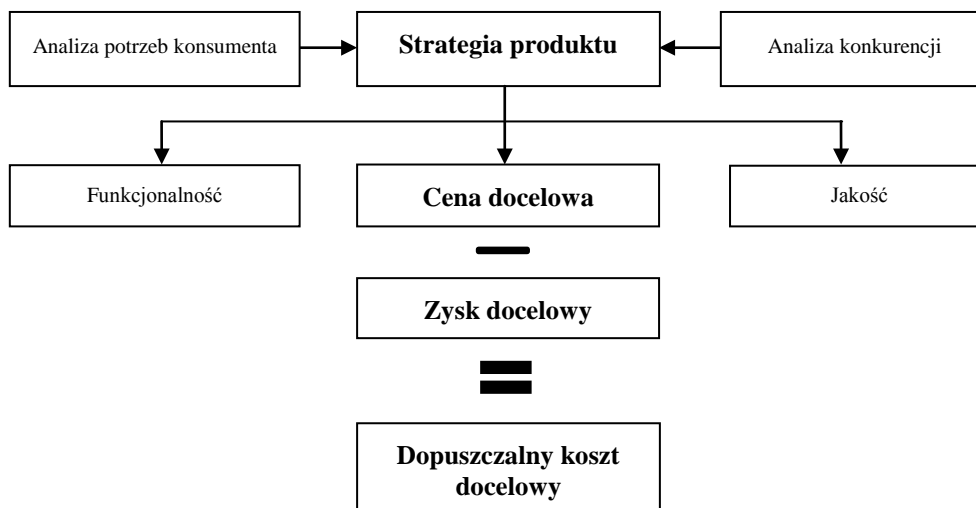
Stosowane przez japońskie firmy metody pozwalające ustalić cenę docelową wykorzystują funkcjonalność, cechy fizyczne produktu oraz ceny konkurencji (rys. 1). Po wyznaczeniu ceny docelowej ustalany jest docelowy zysk, który ma umożliwić osiągnięcie założonej rentowności w całym cyklu życia produktu. Poziom tego zysku jest najczęściej określany jako procent uzyskanej ceny docelowej. Z tego też względu do jego wyznaczenia wykorzystywany jest wskaźnik rentowności sprzedaży, który informuje, jaki procent przychodów ze sprzedaży stanowi uzyskany zysk (Nowak 2003: 228).

Rozważania procesu kalkulacji kosztu docelowego pozwalają stwierdzić, że obejmuje on (Nowak, Piechota, Wierzbński 2004: 123–126):

- przygotowanie planu strategicznego, uwzględniającego plan produktowy oraz prognozę przychodów ze sprzedaży wykonanej na podstawie strategicznej analizy rynku,
- wyznaczenie docelowej ceny sprzedaży z uwzględnieniem oczekiwań klientów dotyczących jakości, funkcjonalności oraz skłonności klientów do zapłacenia określonej ceny za dany produkt,
- określenie docelowej stopy zysku,
- określenie dopuszczalnego kosztu, a więc najwyższego kosztu jednostkowego, którego jednostka nie może przekroczyć,
- wyznaczenie docelowego kosztu.

W procesie rachunku kosztów docelowych niezbędna jest ciągła kontrola kosztów określonych dla funkcji użytkowych produktu i komponentów oraz podejmowanie działań korygujących w przypadku stwierdzenia odchylenia od kosztów wykraczających poza tzw. granice tolerancji. Odchylenia od kosztów założonych ustalane są poprzez ciągły monito-

ring kosztów bieżących. Jeżeli odchylenia od kosztów założonych przekraczają granicę tolerancji, wówczas oznacza to, że należy poszukać nowych rozwiązań i opracować nowy projekt produktu (*Rachunek kosztów...* 2009: 426).



Rysunek 1. Fazy koncepcji Target Costing

Źródło: opracowanie na podstawie (Sojak, Józwiak 2004: 66).

2. Zarządzanie kosztami w zakładach przetwórstwa mięsnego

Firmy sektora przetwórstwa mięsnego najczęściej przeprowadzają rachunek kosztów pełnych. Informacje uzyskiwane z tego rachunku są wykorzystywane do obliczenia jednostkowego kosztu wytworzenia produktu, ustalenia kosztów sprzedaży, wyceny zapasów, produkcji niezakończonych oraz wyniku prowadzonej działalności. Małe zakłady przetwórstwa mięsnego wykorzystują programy komputerowe jedynie dla celów ewidencyjnych. Brak jest natomiast analizy kosztów. Na podstawie wywiadów przeprowadzonych w 10 firmach tego sektora z Wielkopolski należy stwierdzić, że firmy te nie odczuwają potrzeby analizy kosztów w szerszym aspekcie. Stosowany rachunek kosztów zaspokaja ich potrzeby informacyjne. Firmy te nie posiadają wyodrębnionych działów analizy kosztów, a jedynie dział księgowości prowadzący ewidencję. Poza tym z powodów rosnących kosztów produkcji i niskiej rentowności przedsiębiorstwa te nie posiadają wystarczających środków, aby zbudować odpowiedni system rachunku kosztów. Tylko średnie i duże zakłady korzystają z oprogramowania służącego do analizy kosztów. Zdaniem V-ce Prezes ZM Tarczyński efektywność przedsiębiorstw tego sektora może przynieść automatyzacja i specjalizacja. Aby natomiast uzyskać przewagę konkurencyjną firmy te powinny koncentrować się na obniżaniu jednostkowego kosztu wytworzenia (Rawa 2013: 1). Z powodu trudnej sytuacji w tym sektorze inwestycje zakładów mięsnych będą prawdopodobnie głównie dotyczyć odtwarzania majątku produkcyjnego, a jedynie w niewielkim stopniu – innowacyjności.

Z powodu nadwyżki mocy produkcyjnych Prezes ZM Silesia wyklucza działania konsolidacyjne na większą skalę.

Warto zauważyć, że menedżerowie dużych firm tego sektora posiadają swoje preferencje dotyczące rozwiązań w zakresie rachunku kosztów. Ze względu na malejącą użyteczność tradycyjnych rachunków kosztów na potrzeby zarządzania – w firmach tych – wyraźnie można zauważyć potrzebę implementacji rachunku kosztów docelowych. Wydaje się, że zakłady przetwórstwa mięsnego mogą zwiększać swoją efektywność ekonomiczną nie tylko poprzez poprawę atrakcyjności swoich produktów, ale również poprzez wprowadzenie systemu zarządzania kosztami.

3. Możliwości wykorzystania rachunku kosztów docelowych w zakładach przetwórstwa mięsnego

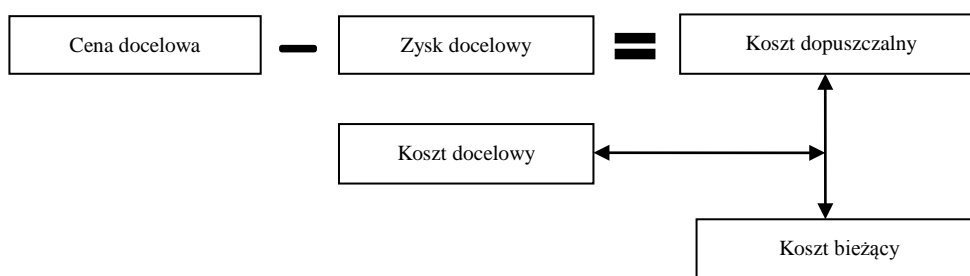
Podstawowe cechy charakterystyczne współczesnego otoczenia to: globalizacja gospodarki, intensyfikacja międzynarodowej konkurencji, postęp technologiczny oraz nieustannie wzrastające potrzeby, oczekiwania i pragnienia konsumentów. W Polsce można zauważyć zmiany dotyczące wzorca konsumpcji produktów przetwórstwa mięsnego. Wyraźnie widać rosnące oczekiwania konsumentów w stosunku do jakości produktów. Dynamicznie rosnący rynek wysokogatunkowych produktów wędliniarskich pokazuje, że polscy konsumenci coraz częściej kupują wędliny sporządzane według tradycyjnych receptur. Dane magazynu „fresh and cool market” z 2009 roku pokazują, że prawie połowa konsumentów spożywała tego typu wędliny przynajmniej pięć razy w tygodniu, a przeciętny klient nie zamierzał powrócić do wyrobów niższej jakości. Według Firmy PMR Consulting w 2010 roku Polacy wydali na wysokogatunkowe wędliny ok. 6 mld zł. (www.grupatarczynski.pl/rynek_przetworstwa_miesnego2.php).

Determinantą wprowadzenia rachunku kosztów docelowych jest zwiększenie znaczenia marketingu oraz jego instrumentów pozwalających zapewnić konkurencyjność produktów tej branży. Dużą rolę w tym zakresie odgrywają badania rynkowe oraz marketingowe. Ich znaczenie wynika również z faktu, iż wyznaczają one tzw. rynkową wartość produktu. W sektorze przetwórstwa mięsnego ma miejsce rozszerzanie linii produktów. Wymusza to konieczność kalkulacji fazy przedprodukcyjnej nowych produktów. Zdaniem prezesa ZM Silesia, rozdrobnienie asortymentowe, które występuje w większości zakładów przetwórczych w Polsce, nie sprzyja efektywnej produkcji (Rawa 2013: 1). Jest to być może spowodowane właśnie brakiem odpowiednich kalkulacji, wynikiem której nastąpiłaby specjalizacja produktowa poszczególnych zakładów, umożliwiającą osiągnięcie kosztowej przewagi konkurencyjnej.

Wydaje się, że celem byłoby, aby firmy z omawianego sektora wprowadzając rachunek kosztów docelowych, wzięły pod uwagę podejście M. Sakuraira (rys. 2), zgodnie z którym koszt docelowy powinien być równy bądź możliwie jak najbardziej zbliżony do kosztu dopuszczalnego. Ponieważ zazwyczaj koszt bieżący jest wyższy niż koszt dopuszczalny, dlatego też musi zostać zredukowany tak, aby firma osiągnęła założony poziom rentowności (Mastalerz 2010: 35).

Firmy przetwórstwa mięsnego muszą wziąć pod uwagę ewentualne problemy, które mogą wystąpić w początkowej fazie wprowadzenia rachunku kosztów docelowych. Najistotniejsze są zmiany na płaszczyźnie kulturowej i technicznej. Przede wszystkim mogą one wynikać z przywiązania komórek finansowo-księgowych do przyjętego w sprawoz-

dawczości rachunku kosztów, który jednak nie ułatwia podejmowania decyzji menedżerskich, gdyż nie generuje informacji, które są menedżerom niezbędne. Trudność może również stanowić brak instrumentów controllingu strategicznego. Nie bez znaczenie jest fakt, że wszyscy pracownicy muszą być świadomi roli strategii przedsiębiorstwa. Dlatego też firmy te powinny wprowadzić system controllingu, przeprowadzać badania marketingowe oraz doprowadzić do efektywnego przepływu informacji.



Rysunek 2. Metoda ustalania kosztu docelowego genka kikaku (M. Sakurai)

Źródło: (Mastalerz M. 2010: 35).

Wdrożenie rachunku kosztów docelowych może być częściowe i dotyczyć tylko działów produkcyjnych.

Uwagi końcowe

Rachunek kosztów docelowych cieszy się coraz większą popularnością. Jest to niezwykle ważny instrument rachunkowości zarządczej, która wspomaga realizację strategii firmy. Omawiany rachunek pozwala przedsiębiorstwu osiągnąć pożądany poziom zyskowności w całym cyklu życia produktu, poprzez dostarczanie produktów spełniających oczekiwania konsumentów. Wyznaczona na podstawie badań marketingowych cena sprzedaży jest podstawą obliczenia kosztu docelowego.

System zarządzania kosztami, istniejący w większości zakładów przetwórstwa mięsnego nie dostarcza menedżerom wszystkich niezbędnych informacji. Na podstawie przeprowadzonych rozważań należy wskazać na:

- 1) potrzebę dokonania zmian w strategii przedsiębiorstwa i zmian w sposobie myślenia menedżerów;
- 2) rolę badań marketingowych w wyznaczaniu rynkowej wartości produktu;
- 3) konieczność wdrożenia rachunku kosztów docelowych.

Literatura

- Bhimani A., Datar S., Foster G., Horngren Ch. (2008), *Management and Costs Accounting*, Pearson Education Ltd., Harlow.
- Evaraert P., Loosveld S., Acker T., Schollier M., Sarens G. (2006), *Characteristics of target costing: theoretical and field study perspective*, „Qualitative Research in Accounting & Management” Vol. 3, No. 3.
- Mastalerz M. (2010), *Rachunek kosztów docelowych jako instrument kreowania wartości przedsiębiorstwa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

- Nowak E. (2003), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński R. (2004), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (2003), red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne* (2009), red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Rawa Ł. (2013), *Przemysł mięsny na zakręcie*, <http://www.portalspozywczy.pl/rynekspozywczy/artykuly/przemysl-miesny-na-zakrecie,77158.html>.
- Roslender R., Hart S.J. (2000), *From Target Costing to Target Costs Management: Exploring the Strategic Management Connection*, March.
- Sojak S., Józwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Szycha A. (2003), *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 12(68), SKwP, Warszawa.
- Zarządcze aspekty rachunkowości* (2003), red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa.
- Zackiewicz B. (2005), *Ewolucja koncepcji rachunku kosztów docelowych w literaturze przedmiotu*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG Nr 2 http://rachunkowosc.wzr.pl/prac_www.php?prac=103 (28.04.2013). http://www.grupatarczyński.pl/rynek_przetworstwa_miesnego2.php.

THE ROLE OF TARGET COSTING IN THE PROCESS OF COST MANAGEMENT

Abstract: The purpose of this article is focused on the opinion of the possibilities of Target Costing using as the instrument of strategic costs management in meat processing industry. The author used the information given by Polish companies though interview and taken from internet. The conclusions based on the analysis are concerned the circumstances which confirmed the necessity of Target Costing implementation. On the other hand there are the difficulties in implementation of this instrument. Undoubtedly the implementation of Target Costing will be given the requested information. It let to take the optimal decisions and decrease the costs in whole product life cycle.

Keywords: Target Costing, costs management, target cost

Cytowanie

- Witczak I. (2013), *Znaczenie rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu kosztami zakładów przetwórstwa mięsnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 365–371; www.wneiz.pl/frfu.

