

BARTŁOMIEJ NITA

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

MODELE RACHUNKU KOSZTÓW A ZRÓWNOWAŻONA KARTA WYNIKÓW

Wprowadzenie

Zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem wymaga stosowania coraz bardziej złożonych podejść do rachunkowości zarządczej. Oznacza to potrzebę projektowania tego podsystemu rachunkowości z uwzględnieniem określonych uwarunkowań sytuacyjnych. W praktyce postulat ten jest realizowany przez dostosowanie metod rachunkowości, w szczególności systemów rachunku kosztów, do potrzeb menedżerów. Podstawowym przejawem takiego rozumienia wymagań stawianych rachunkowości zarządczej jest wieloaspektowa integracja jej metod.

Jednym z podstawowych narzędzi współczesnej rachunkowości zarządczej jest zrównoważona karta wyników, która nie tylko umożliwia całościowe podejście do pomiaru dokonań, ale przede wszystkim może stanowić ramy, w których funkcjonuje rachunkowość zarządcza zorientowana na wspomaganie procesu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa. Wykorzystanie koncepcji *balanced scorecard* może być kojarzone z różnymi modelami rachunku kosztów, co wzmacnia walory informacyjne rachunkowości zarządczej. W związku z tym celem niniejszego opracowania jest ukazanie możliwości współdziałania zrównoważonej karty wyników z dwoma modelami rachunku kosztów – rachunkiem kosztów działań (*activity-based costing*) oraz rachunkiem kosztów docelowych (*target costing*).

1. Integracja zrównoważonej karty wyników z rachunkiem kosztów działań

Integracja zrównoważonej karty wyników z rachunkiem kosztów działań ułatwia zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa przez wspomaganie ich planowania i pomiaru oraz sterowania nimi ukierunkowanego na poprawę przyszłych dokonań. R.S. Kaplan i D.P. Norton wskazują na trzy aspekty relacji między tymi metodami¹. Są to:

- powiązania operacyjne,
- powiązania z rentownością klientów,
- powiązania z budżetowaniem opartym na działaniach.

Powiązania operacyjne ujawniają się w perspektywie procesów wewnętrznych. Dokonania związane z realizacją różnych procesów najczęściej opisuje się za pomocą parametrów, takich jak czas, jakość i koszty, przy czym najłatwiej kwantyfikacji poddają się dwa pierwsze, ponieważ są oparte na bezpośrednim pomiarze wielkości fizycznych. W rachunku kosztów działań są one często traktowane jako nośniki kosztów działań (na przykład czas przygotowania maszyn) przy oszacowaniu wolumenu wykonywanych działań (na przykład działania „przygotowanie maszyn do produkcji”). W związku z tym tego rodzaju nośniki mogą bezpośrednio służyć jako mierniki dokonań w karcie wyników oraz wspomagać konstrukcję innych mierników. Koszty stanowią znacznie bardziej złożoną kategorię ekonomiczną i odgrywają dużą rolę jako wskaźniki i miary procesów (na przykład koszt wytworzenia w procesie produkcji, koszt przyjęcia zamówienia w procesie obsługi klienta). Wykorzystanie metody rachunku kosztów działań pozwala na wiarygodne oszacowanie takich mierników dzięki kalkulacji kosztów poszczególnych działań.

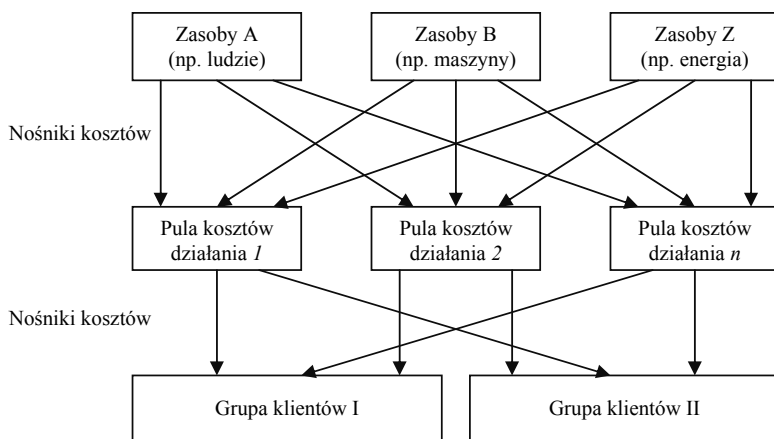
Powiązania z rentownością klientów przejawiają się w perspektywie klientów i ułatwiają pomiar rentowności klientów². Mierniki charakterystyczne dla tej perspektywy, w zasadzie wspólne dla wszystkich typów organizacji, obejmują głównie udział w rynku, udział przedsiębiorstwa w portfelu klientów, utrzymanie klientów, zdobywanie klientów, satysfakcję klientów. Wysoki poziom wymienio-

¹ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, „Accounting Horizons” 2001, vol. 15, no. 2, s. 157.

² Por. rozważania na temat strategicznego zarządzania kosztami działań w odniesieniu do klientów w: R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002, rozdz. 10.

nych mierników nie oznacza, że przedsiębiorstwo utrzymuje klientów, na rzecz których sprzedaż produktów jest rentowana. Z tego względu do podanego zbioru pięciu mierników dodaje się rentowność klientów, którą należy rozumieć jako rentowność sprzedaży produktów przedsiębiorstwa w przekroju poszczególnych klientów³. Badanie rentowności klientów jest możliwe za pomocą rachunku kosztów działań dzięki rozliczaniu kosztów związanych z klientami w sposób przedstawiony na rysunku 1.

Przy badaniu rentowności klientów podstawowe kategorie modelu ABC są rozumiane podobnie jak przy zastosowaniu rachunku kosztów działań na potrzeby kalkulacji kosztów produktów, przy czym przedmiotem kalkulacji w analizie rentowności klientów jest nabywca lub grupa nabywców⁴. Wykorzystanie metody rachunku kosztów działań do oceny rentowności klientów umożliwia sprawdzenie, czy zdobywanie udziałów w rynku, udziału przedsiębiorstwa w portfelu klientów, wysiłki ukierunkowane na utrzymanie i zdobywanie klientów oraz podnoszenie ich satysfakcji przekładają się na oczekiwany poziom dokonań finansowych, które są monitorowane w ramach zrównoważonej karty wyników.



Rys. 1. Istota rozliczania kosztów klientów metodą ABC

Źródło: opracowanie własne na podstawie R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami...*, s. 115.

³ Por. R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Linking the Balanced Scorecard to Strategy*, „California Management Review” 1996, vol. 39, no. 1, s. 59.

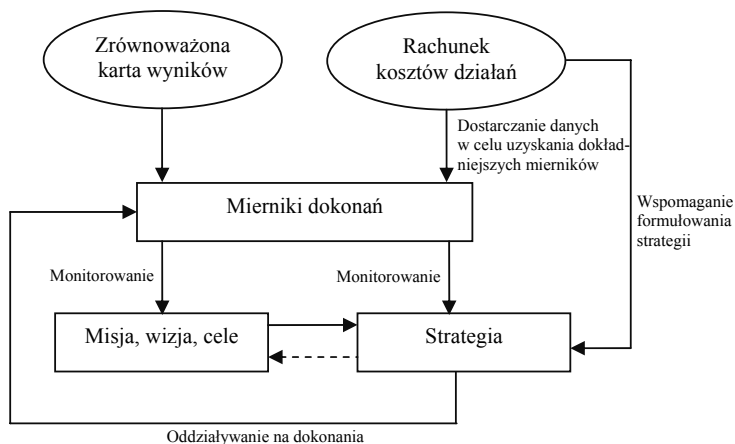
⁴ Metodę badania rentowności klientów przy zastosowaniu ABC autor przedstawia szczegółowo w: B. Nita, *Wybrane problemy analizy rentowności klientów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 455, Szczecin 2007, s. 601–610.

Powiązania z budżetowaniem w przekroju działań (*activity-based budgeting*) można rozpatrywać w perspektywie krótko- i długoterminowej. W okresie nieprzekraczającym jednego roku cele i mierniki osiągnięcia tych celów zawarte w zrównoważonej karcie wyników należy uzgodnić z rozmiarami i strukturą produkcji, a także przewidywanymi wielkościami wykonywanych działań, ujętymi w budżecie sporządzonym w przekroju działań. Natomiast strategiczny aspekt integracji polega na tym, że karta dokonań służy jako źródło informacji przy formułowaniu strategii, a rachunek kosztów działań i budżetowanie na podstawie działań umożliwiają jej weryfikację i aktualizację.

Z prowadzonych rozważań wynika, że rachunek kosztów działań oraz zrównoważona karta wyników stanowią uzupełniające się narzędzia rachunkowości zarządczej. R.S. Kaplan i D.P. Norton⁵ jednoznacznie akcentują silne związki między tymi instrumentami, wskazując na to, że ABC umożliwia identyfikację nośników kosztów oraz rozpoznanie działań, które należy wykonywać w celu redukcji kosztów przy zachowaniu wartości dla klientów na niezmiennym poziomie. *Balanced scorecard* ułatwia natomiast identyfikację nośników wartości oraz ukierunkowuje organizację na strategię. Rozważania te można podsumować za pomocą rysunku 2.

Z przedstawionego rysunku wynika, że mierniki dokonań ujęte w zrównoważonej karcie wyników służą do monitorowania realizacji strategii, określania stopnia osiągnięcia celów organizacji oraz oceny wypełniania jej misji. Rachunek kosztów działań oferuje alternatywne względem tradycyjnego podejście do rozliczania kosztów. W związku z tym pozwala na dostarczanie dokładniejszych danych na potrzeby kalkulacji mierników dokonań, uwzględnianych w karcie wyników. Zrównoważona karta wyników powinna być ukierunkowana na ciągłe kwestionowanie założeń strategicznych i doskonalenie formuły strategii. Zatem rachunek kosztów działań powinien wspomagać formułowanie strategii, która ma być powiązana z kartą wyników odpowiednimi relacjami, opartymi na sprzężeniach zarówno zwrotnych, jak i wyprzedzających.

⁵ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001, s. 367.



Rys. 2. Integracja rachunku kosztów działań ze zrównoważoną kartą wyników

Źródło: opracowanie własne na podstawie M.J. Liberatore, T. Miller, *A Framework for Integrating Activity-Based Costing and the Balanced Scorecard into the Logistics Strategy Development and Monitoring Process*, „Journal of Business Logistics” 1998, vol. 19, no. 2, s. 137.

2. Podstawowe założenia rachunku kosztów docelowych

Rozwój metody *target costing* był związany z reorientacją uwarunkowań gospodarczych przedsiębiorstw japońskich i obejmuje dwie grupy przesłanek. Pierwsza z nich dotyczy coraz większego znaczenia kosztów ponoszonych w fazie przedprodukcyjnej. Tradycyjne modele rachunku kosztów koncentrują się jedynie na procesach produkcyjnych i nie dostrzegają możliwości wpływania na koszty wytwarzania w początkowych fazach łańcucha wartości. Natomiast na etapie prowadzenia badań i projektowania produktu przesądzonych zostaje około 80% kosztów ponoszonych w kolejnych fazach cyklu życia produktu⁶. W związku z tym menedżerowie docenili potrzebę sterowania kosztami już na etapie przedprodukcyjnym, dzięki czemu można doprowadzić do znaczącej obniżki kosztów ponoszonych w fazie produkcyjnej oraz powiększenia wyniku osiąganego w całym cyklu życia produktu. Po wtóre, nasilająca się konkurencja, wzrost wymagań klientów, skracanie serii produkcyjnych oraz cykli życia produktu skłoniły producentów do utrzymywania wysokich standardów jakościowych, zapewnienia

⁶ Por. np. R.S. Kaplan, A.A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International, Inc., Upper Saddle River, New Jersey 1998, s. 223.

odpowiedniego poziomu funkcjonalności, a także oferowania akceptowanej przez nabywców ceny. W związku z tym już przy formułowaniu strategii oraz projektowaniu produktu przedsiębiorstwa były zmuszone uwzględniać wymienione atrybuty. Nieodpowiednia kombinacja tych kategorii ekonomicznych oznacza bowiem w praktyce niewłaściwą odpowiedź na oczekiwania klientów, a tym samym może doprowadzić do pogorszenia dokonań przedsiębiorstwa w przyszłości.

Rachunek kosztów docelowych uwzględnia wymienione przesłanki i wyraża prorynkowe podejście do zarządzania kosztami. W literaturze znajdujemy liczne próby zdefiniowania rachunku kosztów docelowych, przy czym należy podkreślić, że odróżniają się one pod względem szczegółowości oraz rozłożenia akcentów na różne aspekty tej metody.

R. Cooper i R. Slagmulder⁷ określają *target costing* jako „ustrukturyzowane podejście do wyznaczania kosztu wytwarzania produktu o określonej jakości i funkcjonalności, którego sprzedaż po przewidywanej cenie pozwoli osiągnąć pożądany poziom rentowności w jego cyklu życia”. W tym ujęciu rachunek kosztów docelowych stanowi instrument strategicznego zarządzania nie tylko kosztami, lecz również przyszłym wynikiem finansowym, przy czym przedstawiona definicja odzwierciedla wąskie rozumienie koncepcji *target costing*.

Japońskie wyjaśnienie istoty rachunku kosztów docelowych zawiera się w stwierdzeniu, że *target costing* stanowi instrument zarządzania kosztami ukierunkowany na redukcję kosztów w całym cyklu życia produktu poprzez innowacje w sferze projektowania i wytwarzania. Redukcja kosztów jest możliwa dzięki integracji funkcji odnoszących się do produkcji i marketingu z zaangażowaniem inżynierów i konstruktorów⁸. Natomiast zgodnie z podejściem niemieckim⁹ rachunek kosztów docelowych definiuje się jako zbiór metod planowania, kontroli i zarządzania kosztami, stosowanych w początkowej fazie projektowania produktu i procesu produkcyjnego, zorientowanych na dostosowanie struktury kosztów do wymagań rynkowych.

W kontekście zaprezentowanych definicji warto zauważyć, że stosowane powszechnie w języku polskim określenie „rachunek kosztów docelowych” jest

⁷ R. Cooper, R. Slagmulder, *Target Costing for New Product Development*, w: *Handbook of Cost Management*, red. R.L. Weil, M.W. Maher, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey 2005, s. 243.

⁸ M. Sakurai, *Target Costing and How to Use It*, „Journal of Cost Management” 1989, vol. 9, no. 3, s. 41.

⁹ P. Horváth, S. Niemand, M. Wolbold, *Target Costing: A State of the Art Review*, w: *Target Costing*, red. P. Horváth, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1993, s. 3.

dość umowne i nie odzwierciedla w pełni istoty omawianego podejścia. Należy bowiem podkreślić, że owa koncepcja zdecydowanie wykracza poza tradycyjne rozumienie rachunku kosztów, ponieważ stanowi zintegrowane podejście do zarządzania kosztami ukierunkowane na osiągnięcie zysku w całym cyklu życia produktu. W celu wiernego odzwierciedlenia istoty tego rozwiązania należałoby stosować bardziej rozbudowaną nazwę, taką jak zarządzanie kosztami zorientowane na cel działalności przedsiębiorstwa. W niektórych publikacjach zagranicznych odchodzi się zatem od sformułowania *target costing* na rzecz określenia *target cost management*¹⁰.

Najkrócej ujmując, rachunek kosztów docelowych stanowi instrument strategicznego zarządzania kosztami produktu, charakteryzującego się odpowiednią kombinacją ceny, jakości oraz funkcjonalności, który umożliwia osiągnięcie zakładanego w przedsiębiorstwie poziomu zysku przy uwzględnieniu otoczenia konkurencyjnego.

Podstawowym celem stosowania *target costing* w zarządzaniu dokonaniaми przedsiębiorstwa jest wspomaganie osiągania dodatniego wyniku finansowego w długim okresie. Zarządzanie oparte na rachunku kosztów docelowych ma zapewnić przedsiębiorstwu osiągnięcie zysku dzięki analizie informacji dotyczących wymagań klientów oraz działań konkurentów. W podejściu tradycyjnym przedsiębiorstwa ustalają cenę produktów na podstawie kalkulacji kosztów, a następnie wykonują wiele działań o charakterze reklamowym i promocyjnym, mających doprowadzić do sprzedaży tego produktu. Zgodnie z koncepcją *target costing* poziom ponoszonych kosztów jest pochodną ceny, jaką nabywcy są skłonni zapłacić za wyrób spełniający ich oczekiwania. Przeprowadzenie badań rynkowych w zakresie akceptowanej ceny, a także oczekiwanej funkcjonalności i jakości stanowi punkt wyjścia do stworzenia produktu odznaczającego się poziomem kosztów, który umożliwia osiągnięcie pożądanego zysku.

Z orientacji rachunku kosztów docelowych na wynik wpływają pozostałe cele szczegółowe stosowania tej metody. Jednym z ważniejszych jest redukcja kosztów produktu i doprowadzenie do ponoszenia kosztów na ustalonym pozio-

¹⁰ Por. np. H. Okano, *Target Cost Management and Product Development at Toyota*, Graduate School of Business Osaka City University, „Working Paper” no. 9502, Osaka 1995. W publikacji tej znajduje się również obszerny opis rozwoju rachunku kosztów docelowych w praktyce przedsiębiorstwa Toyota Motor Corporation. Na temat zarządzania kosztami w osiąganiu strategicznych celów przedsiębiorstwa por. rozważania autora w: B. Nita, *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, w: *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008, s. 287–308.

mie, przy czym dążenie do obniżania kosztów przy ustalonej przez rynek cenie oraz zadanym zysku musi być realizowane z uwzględnieniem jakości i funkcjonalności produktu. Z tego stwierdzenia wynika kolejny cel *target costing*, odnoszący się do odpowiedniej organizacji pracy zespołów specjalistów z różnych obszarów, których wysiłki powinny być odpowiednio skoordynowane. W fazie przedprodukcyjnej specjaliści wykorzystują bogaty zbiór technik, które wspomagają projektowanie produktu. Wreszcie celem rachunku kosztów docelowych jest motywowanie, czyli takie oddziaływanie na wszystkich pracowników, aby ich zachowania sprzyjały osiągnięciu celu nadrzędnego w przedsiębiorstwie.

W praktyce nie wykształcił się jeden uniwersalny model rachunku kosztów docelowych, można jednak zidentyfikować oraz odpowiednio pogrupować podstawowe cechy tej koncepcji.

1. *Target costing* jest zorientowany na rynek i klientów. Istota rachunku kosztów docelowych polega bowiem na tym, że potrzeby oraz oczekiwania nabywców są odpowiednio rozpoznawane i analizowane, w rezultacie stanowią podstawę podejmowania decyzji w zakresie ceny, jakości oraz funkcjonalności produktu.
2. Kalkulacja kosztów w ramach *target costing* przebiega odmiennie niż w przy wykorzystaniu tradycyjnych metod. Poniesiony w przyszłości koszt produktu, określany jako koszt dopuszczalny, jest różnicą między ceną akceptowaną przez nabywców i pożądanym przez przedsiębiorstwo zyskiem jednostkowym.
3. *Target costing* to koncepcja, która znajduje zastosowanie w fazie przedprodukcyjnej przy prowadzeniu badań i projektowaniu produktu. Rachunek kosztów docelowych jest zatem wykorzystywany przy wprowadzaniu na rynek nowych produktów lub przy wprowadzaniu modyfikacji do istniejących modeli i proponowaniu kolejnych generacji produktu.
4. W fazie przedprodukcyjnej zostaje przesądzonych większość kosztów, które będą następnie ponoszone w fazie rynkowej. W związku z tym *target costing* umożliwia planowanie oraz redukcję kosztów, które będą ponoszone we wszystkich fazach cyklu życia produktu.
5. Rachunek kosztów docelowych jest bardzo silnie zorientowany na zysk docelowy. Wszystkie procedury kalkulacyjne i techniki umożliwiające osiągnięcie wyznaczonego kosztu właściwe dla koncepcji *target costing* są podporządkowane osiągnięciu pożądanego wyniku, wynikającego ze strategicznych celów działalności przedsiębiorstwa.

6. Stosowanie rachunku kosztów docelowych w praktyce wymaga wysiłku wielu ekspertów i specjalistów z różnych dziedzin. Ich zadaniem jest doprowadzenie do sytuacji, w której koszt produktu nie będzie wyższy od kosztu określonego w drodze odpowiednich kalkulacji, a wynikającego z uwarunkowań rynkowych.
7. Koncepcja *target costing* może wykraczać poza ramy przedsiębiorstwa, ponieważ ustalone koszty determinują współpracę z kontrahentami w łańcuchu dostaw. Przedsiębiorstwo stosujące rachunek kosztów docelowych w sposób naturalny przenosi tę koncepcję na swoich dostawców, mobilizując ich do wykonywania działań ukierunkowanych na redukcję kosztów produktów, stanowiących jednocześnie komponenty produktu głównego.

Szczegółowe rozważania na temat metody *target costing* wykraczają poza ramy niniejszego opracowania, ponieważ autor pragnie jedynie wskazać możliwości integracji tej metody rachunkowości zarządczej ze zrównoważoną kartą wyników. W tym miejscu można jedynie wyjaśnić podstawowe równanie rachunku kosztów docelowych, które odnosi się do kosztu dopuszczalnego (*allowable cost*), czyli takiego kosztu produktu, który przy danej cenie docelowej umożliwia osiągnięcie zysku docelowego. Koszt dopuszczalny stanowi zgodnie z koncepcją *target costing* kategorię wynikową, ponieważ jest determinowany z jednej strony oczekiwaniami nabywców oraz zachowaniem konkurencji, z drugiej zaś celami strategicznymi przedsiębiorstwa wytyczanymi przez właścicieli. W związku z tym koszt dopuszczalny oblicza się jako różnicę między docelową ceną sprzedaży i docelowym zyskiem ze sprzedaży.

3. Integracja zrównoważonej karty wyników z rachunkiem kosztów docelowych

Wymienione wcześniej cechy rachunku kosztów docelowych ułatwiają rozpoznanie związków tej metody z *balanced scorecard*. Według organizacji CAM-I *target costing* to system planowania wyniku i zarządzania kosztami, który jest sterowany ceną, zorientowany na klienta, ukierunkowany na projektowanie oraz międzyfunkcyjny¹¹. Mając na względzie tę definicję, M. Souissi oraz K. Ito wyrażają pogląd, że zrównoważona karta wyników może być instrumen-

¹¹ S.L. Ansari, J.E. Bell, *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, The CAM-I Target Cost Core Group & Irwin Professional Publishing, Chicago 1997, s. 11.

tem skutecznego wdrożenia rachunku kosztów docelowych dzięki zapewnieniu koordynacji między czterema aspektami, które uwzględnia podana charakterystyka *target costing*. Ich zdaniem integracja tych metod przebiega w czterech płaszczyznach¹²:

1. Sterowanie ceną (*price-led*) – ten element *target costing* jest uwzględniany w perspektywie finansowej, która ma zapewniać osiąganie zysku docelowego tak, aby nie zakłócać relacji między cechami produktu, jego jakością i niezawodnością.
2. Orientacja na klienta (*customer-driven*) – jest odzwierciedlana w perspektywie klienta. Wymagania oraz oczekiwania klientów stanowią ważny element rachunku kosztów docelowych, wszak docelowa cena sprzedaży jest dyktowana przez klientów, którzy decydują o tym, czy ją zaakceptować.
3. Ukierunkowanie na projektowanie (*design-centered*) – jest ujmowane w perspektywie procesów wewnętrznych. Japońscy projektanci w pełni rozumieją, że znacznie łatwiej jest uzyskać oszczędności na etapie projektowania wyrobu, aniżeli poszukiwać możliwości redukcji kosztów w trakcie jego wytwarzania.
4. Międzyfunkcjonalność (*cross-functional*) – wpisuje się w perspektywę uczenia się i wzrostu. Potencjalne efekty synergii w rachunku kosztów docelowych można uzyskać dzięki współpracy wielu międzyfunkcyjnych zespołów ludzkich.

Związki zachodzące między *target costing* i *balanced scorecard* w przedstawionym ujęciu można uszczegółowić odrębnie dla każdej perspektywy zrównoważonej karty wyników. Ustalenia dotyczące wykorzystania zrównoważonej karty wyników przy wdrażaniu i stosowaniu rachunku kosztów docelowych zebrano syntetycznie w tabeli 1. Przedstawia ona związki obu metod poprzez wskazanie celów charakterystycznych dla poszczególnych perspektyw w odniesieniu do *target costing* oraz mierników ich osiągania.

W perspektywie finansowej należy mieć na względzie iteracyjny proces dochodzenia kosztu bieżącego do poziomu kosztu dopuszczalnego, a zatem podsta-

¹² M. Souissi, K. Ito, *Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance” 2004, vol. 15, no. 6, s. 59. W literaturze krajowej związku *target costing* z metodą *balanced scorecard* rozważa m.in.: M. Masztalerz, *Wpływ zastosowania rachunku kosztów docelowych na mierniki strategicznej karty wyników*, Prace Naukowe AE nr 1136, Wrocław 2006, s. 258–267.

wowym miernikiem w tej perspektywie odnoszącym się do wdrożenia *target costing* może być wyrażony procentowo postęp w osiąganiu kosztu dopuszczalnego.

W perspektywie klienta zasadniczą rolę odgrywa wartość danego produktu postrzegana przez klienta. Z punktu widzenia *target costing* oznacza to potrzebę monitorowania i oceny satysfakcji nabywców, a w szczególności przy wprowadzaniu nowych produktów dział marketingu powinien wyzwać sprzężenie zwrotne i dostarczać informacji dotyczących opinii klientów do działu badawczo-rozwojowego. Takie sprzężenie jest ważne ze względu na to, że proces projektowania powinien dynamicznie dostosowywać się do oczekiwań nabywców.

Tabela 1

Odzwierciedlenie rachunku kosztów działań w zrównoważonej karcie wyników

	Perspektywa			
	finansowa	klienta	procesów wewnętrznych	uczenia się i wzrostu
Cel	Zastosowanie programu redukcji kosztów w celu osiągnięcia zysku docelowego	Satysfakcja klientów	Wysoki poziom dokonań w trzech wymiarach: jakości, funkcjonalności oraz czasu trwania procesów	Stworzenie interakcji międzyfunkcyjnych w celu uzyskania lepszych parametrów produktu
Mierniki	<ul style="list-style-type: none"> – postęp w osiąganiu kosztu dopuszczalnego wyrażony w procentach 	<ul style="list-style-type: none"> – informacja zwrotna o postrzeganej przez klientów wartości oraz jej konfrontacja z tym co zostało już osiągnięte – liczba cech produktu w odniesieniu do konkurencji – liczba cech produktu w odniesieniu do istniejących modeli – liczba cech krytycznych ocenianych przez klientów – postępy oczekiwany czas wytwarzania produktu w porównaniu z konkurencją 	<ul style="list-style-type: none"> – regularna kalkulacja kosztów – czas upływający od momentu rozpoczęcia projektowania produktu – postępy w osiąganiu celu redukcji kosztów w przekroju komponentów – postęp w osiąganiu celu redukcji kosztów dostawców – propozycje dostawców co do sposobów redukcji kosztów 	<ul style="list-style-type: none"> – stopień koordynacji między różnymi funkcjami – liczba innowacyjnych pomysłów ukierunkowanych na redukcję kosztów – liczba rozwiązanych problemów

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Souissi, K. Ito, *op.cit.*, s. 60.

W perspektywie procesów wewnętrznych istotna jest odpowiedź na pytanie, jak można wyjaśnić w kategoriach operacyjnych proces domknięcia luki między kosztem bieżącym i dopuszczalnym. Właśnie w tej perspektywie dużego znacze-

nia nabiera tzw. inżynieria wartości (*value engineering*) jako ważny komponent metodyki *target costing*. Przy wdrażaniu rachunku kosztów docelowych jednym z ważniejszych mierników, który można wykorzystać w tej perspektywie, jest czas upływający od momentu rozpoczęcia projektowania nowego produktu do wprowadzenia tego produktu na rynek. W praktyce bowiem ten okres stanowi często czynnik decydujący o konkurencyjności przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo, które poświęca zbyt wiele czasu na redukcję kosztów, może opóźnić wprowadzenie produktu na rynek i utracić przewagę na rzecz konkurentów.

W perspektywie uczenia się i wzrostu należy położyć nacisk na zapobieganie wypaleniu potencjału projektantów i unikanie wypalenia, ponieważ trudne do osiągnięcia cele mogą ich zniechęcać do pracy i prowadzić do uzyskania niezadowalających rezultatów. Redukcja kosztów zgodnie z metodyką *target costing* wymaga bowiem integracji umiejętności wielu specjalistów inżynierów oraz wiedzy pracowników działu sprzedaży i marketingu na temat oczekiwań klientów. W tym obszarze karty wyników można zatem wspomagać wdrażanie *target costing* poprzez opracowanie mierników ukierunkowanych na koordynację międzyfunkcyjną oraz kreowanie zarówno formalnych, jak i nieformalnych systemów informacyjnych służących do gromadzenia oraz interpretowania danych dotyczących klientów¹³.

Uwagi końcowe

Integracja zrównoważonej karty wyników z dwoma omówionymi w opracowaniu modelami rachunku kosztów dobrze wpisuje się w nurt całościowego zarządzania dokonaniaми przedsiębiorstwa. Metodyka rachunku kosztów działań pozwala na dostarczanie dokładniejszych danych na potrzeby kalkulacji mierników dokonań, które są uwzględniane w kolejnych perspektywach karty wyników. Koncepcja *balanced scorecard* ma za zadanie między innymi ciągle kwestionowanie założeń strategicznych i doskonalenie formuły strategii. System rachunku kosztów działań może wspomagać proces formułowania strategii, która powinna być powiązana z kartą wyników odpowiednimi relacjami opartymi na sprzężeniach zarówno zwrotnych, jak i wyprzedzających.

Rachunek kosztów docelowych stanowi metodę rachunkowości zarządczej, która jest ukierunkowana na zapewnienie satysfakcjonujących wyników finan-

¹³ M. Souissi, K. Ito, *op.cit.*, s. 59–60.

sowych przedsiębiorstwa w długim okresie przy jednoczesnym uwzględnieniu oczekiwań klientów, którzy oceniają wartość produktu i wyrażają skłonność do zapłacenia za produkt określonej kwoty. Mając na względzie takie rozumienie *target costing*, integracja tej metody ze zrównoważoną kartą wyników wydaje się naturalna. To właśnie autorzy *balanced scorecard* kładą nacisk na przełożenie satysfakcji klienta na wyniki finansowe, przy czym podkreślają, że owa satysfakcja jest niemożliwa do osiągnięcia w oderwaniu od prawidłowego przebiegu procesów wewnątrz przedsiębiorstwa. Ostatecznie procesy te są zdeterminowane potencjałem organizacji do uczenia się i wzrostu. W związku z tym wdrażanie i stosowanie rachunku kosztów docelowych może być wspomagane dzięki karcie wyników, w ramach której należy zaprojektować kilka mierników opisujących osiągnięcie celów uwzględnianych w ramach rachunku kosztów docelowych.

Literatura

- Ansari S.L., Bell J.E., *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, The CAM-I Target Cost Core Group & Irwin Professional Publishing, Chicago 1997.
- Cooper R., Slagmulder R., *Target Costing for New Product Development*, w: *Handbook of Cost Management*, red. R.L. Weil, M.W. Maher, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey 2005.
- Horváth P., Niemand S., Wolbold M., *Target Costing: A State of the Art Review*, w: *Target Costing*, red. P. Horváth, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1993.
- Kaplan R.S., Atkinson A.A., *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall International, Inc., Upper Saddle River, New Jersey 1998.
- Kaplan R.S., Cooper R., *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Linking the Balanced Scorecard to Strategy*, „California Management Review” 1996, vol., 39 no. 1.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. Praktyka*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 2001.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, „Accounting Horizons” 2001, vol. 15, no. 2.
- Liberatore M.J., Miller T., *A Framework for Integrating Activity-Based Costing and the Balanced Scorecard into the Logistics Strategy Development and Monitoring Process*, „Journal of Business Logistics” 1998, vol. 19, no. 2.

- Masztalerz M., *Wpływ zastosowania rachunku kosztów docelowych na mierniki strategicznej karty wyników*, Prace Naukowe AE nr 1136, Wrocław 2006.
- Nita B., *Wybrane problemy analizy rentowności klientów*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 455, Szczecin 2007, s. 60–610.
- Nita B., *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, w: *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2008.
- Okano H., *Target Cost Management and Product Development at Toyota*, Graduate School of Business Osaka City University, „Working Paper” no. 9502, Osaka 1995.
- Sakurai M., *Target Costing and How to Use It*, „Journal of Cost Management” 1989, vol. 9, no. 3.
- Souissi M., Ito K., *Integrating Target Costing and the Balanced Scorecard*, „The Journal of Corporate Accounting & Finance” 2004, vol. 15, no. 6.

dr Bartłomiej Nita
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Instytut Rachunkowości
Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

COSTING SYSTEMS AND BALANCED SCORECARD

Summary

The paper deals with the integration of costing systems with balanced scorecard in the context of supporting corporate performance management. In the first part of the article the linkages of activity-based costing and balanced scorecard were briefly explained. In the second part the relationships of target costing and performance measures in various perspectives of balanced scorecard were described.

Translated by Bartłomiej Nita