

Target Costing i kaizen Costing w zarządzaniu efektywnością finansową przedsiębiorstwa

Streszczenie:

W czasach bardzo silnej konkurencji oraz w warunkach stale rozwijającej się gospodarki globalnej, bardzo trudno jest uzyskać przedsiębiorstwom przewagę. Obecna rzeczywistość wymusza na przedsiębiorstwach konieczność modyfikacji systemu zarządzania kosztami, na mechanizmy, które są efektywniejsze. W artykule skupiono się na przedstawieniu rachunku target i kaizen costing, ich idei, etapów wprowadzania oraz zalet i wad wynikających z ich implementacji. Praca dokonuje również przeglądu definicji prezentowanych w literaturze przedmiotu. Celem pracy jest ocena możliwości zastosowania rachunku target costing i kaizen costing, jako narzędzia, które może posłużyć do doskonalenia efektywności finansowej przedsiębiorstwa. Metody badawcze, wykorzystane do napisania pracy to: analiza literatury przedmiotu oraz desk, research.

Słowa kluczowe:

target costing, kaizen costing, controlling, efektywność finansowa

Wprowadzenie

Ze względu na stale zmieniające się warunki otoczenia, ciągle rosnący poziom konkurencji oraz postępujące procesy globalizacyjne współczesne prowadzenie działalności gospodarczej wymaga od zarządzających elastyczności w działaniu oraz umiejętności podejmowania szybkich i racjonalnych decyzji.

Funkcjonowanie jednostek w tak dynamicznym otoczeniu wymaga systematycznego wprowadzania w struktury organizacji nowoczesnych instrumentów zarządzania, które przy niskim nakładzie kosztowym usprawnią procesy decyzyjne i przyspieszą przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi obszarami przedsiębiorstwa.

Systemem wspomagającym kierownictwo jednostki, jednocześnie dostarczając zarządzającym szereg cennych informacji jest controlling, który umożliwi nie tylko kontrolę nad sferą finansową przedsiębiorstwa, ale również daje szansę koordynacji procesami występującymi we wszystkich ogniwach działalności.

Na przestrzeni ostatnich lat postępujący wzrost ryzyka rynkowego, a tym samym niepewności rynkowej, sprawił, że w jednostkach występuje konieczność wprowadzania zmian w modelu kierowania nie tylko ogółem organizacji, ale również w sposobie zarządzania kapitałem ludzkim. W dzisiejszych czasach motorem sukcesu przedsiębiorstw stała się inwestycja w nowoczesne metody prowadzenia działalności opierające się na innowacyjnym myśleniu pracowników i ich zaangażowaniu, które w dłuższej perspektywie sprzyjają jednostce nie tylko poprzez wzrost efektywności i zyskowności przedsiębiorstwa, ale również poprzez wpływ na postrzeganie organizacji przez społeczeństwo, które często jest determinantą sukcesu jednostki.

Metody badawcze, wykorzystane do napisania pracy to: analiza literatury przedmiotu oraz desk research. Celem pracy jest ocena możliwości zastosowania rachunku target costing i kaizen costing, jako narzędzia, które może posłużyć do doskonalenia efektywności finansowej przedsiębiorstwa.

Każda jednostka chcąc funkcjonować i konkurować na rynku z innymi podmiotami zmuszona jest do rywalizowania z innymi przedsiębiorstwami nie tylko w aspekcie jakości i użyteczności oferowanych produktów, ale również w zakresie ich cen. Dlatego konieczne jest wprowadzanie w struktury organizacji nowoczesnych modeli rozwiązań, takich jak target i kaizen costing, które dają jednostce szansę na optymalne zagospodarowanie posiadanych zasobów przy jednoczesnej minimalizacji kosztów i zwiększeniu zyskowności podejmowanych działań, zmieniając tym samym tradycyjne podejście opierające się na kalkulacji kosztów na rzecz właściwego nimi zarządzania.

Efektywność finansowa przedsiębiorstwa

Naczelnym celem działalności każdego przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysków. Cel ten może być realizowany poprzez utrzymywanie odpowiedniej struktury majątku trwałego i obrotowego, zapewnienie stałego źródła finansowania jednostki, zatrudnienie wykwalifikowanej kadry pracowników oraz nadzór i kontrolę nad efektywnością finansową jednostki. Każde przedsiębiorstwo prowadzi jednocześnie trzy rodzaje działalności: operacyjną, inwestycyjną i finansową. Do oceny ich sytuacji, stanu i szans rozwojowych wykorzystuje się zagadnienie efektywności finansowej, która często traktowana jest, jako narzędzie zarządzania oraz proces scalania działalności rzeczowej i regulacyjnej jednostki. Działania te najczęściej mają na celu realizację planów, maksymalizację korzyści finansowych czy budowanie wartości rynkowej¹.

W literaturze nie ma jednoznacznie określonej definicji efektywności finansowej, jednak spotykamy się tam z mnogością podejść i interpretacji tego zagadnienia. Przykładowo możemy spotkać się z pojęciem Optimum Pareta, czyli takim zestawieniem dóbr, przy którym poziom użyteczności wszystkich uczestników rynku jest maksymalny. Z tą efektywnością spotykamy się w sytuacji, gdy nie ma możliwości zmiany organizacji produkcji lub dystrybucji, by przy jednoczesnym polepszeniu sytuacji jednego podmiotu nie pogorszyć sytuacji drugiego. Dlatego efektywność wymaga właściwego doboru dóbr, sposobu ich alokacji i przemyślanego rozdystrybowania zasobów².

Według R. Ziarkowski efektywność finansowa powinna być utożsamiana z dominacją osiągniętych efektów z przedsięwzięcia, które z zasady powinny być wyrażone w określonej kwocie przychodów lub wpływów, nad poniesionymi kosztami lub wydatkami. Najlepsza sytuacja ma miejsce wtedy, gdy wpływy przewyższają wydatki, a wypracowana nadwyżka powiększa majątek i umożliwia dalsze pomnażanie kapitału³.

Z kolei E. Szymańska efektywność dzieli na dwa aspekty: operacyjny i strategiczny. W podejściu operacyjnym efektywność ma za zadanie realizację zadań lepiej niż inni z tej samej branży, przy realizacji tej samej koncepcji działania przedsiębiorstwa. Z kolei efektywność w wymiarze strategicznym opiera się na idei, by funkcjonować w inny sposób, wprowadzając do działania jednostki innowacyjne rozwiązania. Dlatego w czasach dynamicznej zmienności warunków otoczenia niezbędne jest połączenie obu tych wymiarów, zarówno operacyjnego jak i strategicznego⁴.

W przedsiębiorstwach produkcyjnych efektywność opiera się na porównaniu wartości obserwowanych z optymalnym efektem i planowanym nakładem. Zestawienie to może mieć formę relacji obserwowanego efektu do maksymalnego potencjalnie możliwego do uzyskania wyniku z określonego nakładu lub relacji potencjalnie najmniejszego rezultatu do obserwowanego nakładu poniesionego w związku z produkcją danego

¹ R. Wilczyński, Pomiar efektywności a cele przedsiębiorstw, [w:] Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 66 Efektywność inwestycji i wycena przedsiębiorstw, Szczecin 2014, s. 547.

² P. A. Samuelson, W. D Nordhaus, Ekonomia, Wydawnictwo REBIS, Poznań 2012, s. 161.

³ R. Ziarkowski, Opcje rzeczowe oraz ich zastosowanie w formułowaniu i ocenie projektów inwestycyjnych, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2004. s. 20.

⁴ E. Szymańska, Efektywność przedsiębiorstw – definiowanie i pomiar, [w:] „Roczniki Nauk Rolniczych” Tom 97, Warszawa 2010, s. 152-164.

dobra bądź kombinacji obu tych form. Efektywność finansowa w tym przypadku mierzona jest zestawieniem obserwowanych i optymalnych kosztów, przychodów, zysków lub innych wielkości obranych za cel badania. Należy zaznaczyć jednak, że podczas tej analizy konieczne jest uwzględnienie ograniczeń cenowych i wielkościowych⁵.

Inne ujęcie efektywności finansowej proponuje E. A. Helfert, który twierdzi, że głównym celem ekonomicznym przedsiębiorstwa powinno być zarządzanie zasobami jednostki na szczeblu strategicznym tak, aby z upływem czasu wygenerować dodatnią wartość ekonomiczną i zapewnić nie tylko pokrycie nakładów, ale również ich zwrot w odpowiedniej wysokości, przy jednoczesnym nie przekraczaniu akceptowalnego poziomu ryzyka⁶.

Ze względu na prostotę konstrukcji i interpretacji, wielu autorów przez efektywność finansową rozumie po prostu różne rodzaje rentowności. Jednak współcześnie efektywność finansowa przedsiębiorstw definiowana jest również jako planowany stopień realizacji celów monetarnych jednostki, z naciskiem na maksymalizację wartości przedsiębiorstwa, która odzwierciedlana jest poprzez maksymalizację zysków z zaangażowanego kapitału własnego w aktywa. Kapitał ten wyrażony jest w wartościach bezwzględnych, czyli zyskach i dochodach, jak również w wielkościach relatywnych, czyli wskaźnikach⁷.

Wprowadzenie w przedsiębiorstwach koncepcji controllingu wiąże się często z koniecznością decentralizacji systemu zarządzania, czyli podzieleniu uprawnień i odpowiedzialności pomiędzy dolne szczeble organizacyjne jednostki, do menadżerów odpowiedzialnych za pojedyncze ogniwa przedsiębiorstwa. Taki podział zadań powoduje rozdzielenie ciężaru odpowiedzialności na różne szczeble zarządzania i pozwala naczelnemu kierownictwu skupić się na opracowywaniu strategii działania oraz szerokopasmowym planowaniu i koordynacji zadań, bez konieczności zajmowania się rozwiązywaniem bieżących problemów⁸.

W przedsiębiorstwach dążących do zwiększenia efektywności, gdzie niejednokrotnie pojawiają się trudności w zarządzaniu, rozdzielenie uprawnień na niższe szczeble ma głównie na celu harmonizację działań i zwiększenie wydajności pracy. Do realizacji tego zadania stosuje się zabieg wydzielenia obszarów odpowiedzialności z przedsiębiorstwa. Tworzenie takich komórek organizacyjnych, głównie na płaszczyźnie pełnionych funkcji kierowniczych, jest naturalnym skutkiem podziału obowiązków w jednostce⁹.

W literaturze ośrodki odpowiedzialności najczęściej definiowane są jako ogniwo przedsiębiorstwa, za działalność którego odpowiedzialny jest kierownik. Według definicji C. Drurego ośrodek odpowiedzialności to dział firmy o określonych kosztach, wynikach i zasobach, w którym finalizacje określonych zadań można powiązać z właściwymi kierownikami, którzy ostatecznie odpowiadają za realizację planów finansowych i rzeczowych jednostki¹⁰. Te zadania stanowią ogniwa składowe ogólnych celów przedsiębiorstwa, które na skutek rozproszenia zostają przekazane do realizacji w odpowiednich ośrodkach odpowiedzialności. Zakres działań takiego centra odpowiedzialności może być zróżnicowany w zależności od wielkości i specyfiki przedsiębiorstwa i obejmować przykładowo całe wydziały lub określone zespoły pracownicze.

W literaturze ze względu na kryterium zakresu i odrębność działania najczęściej wyróżnia się cztery główne centra odpowiedzialności:

1) ośrodki odpowiedzialności za koszty,

⁵ H. O. Fried, C. A. K. Lovell, S. S. Schmidt, *The Measurement of Productive Efficiency Techniques and Applications*, Oxford University Press, New York 1993, s. 4.

⁶ A.E. Helfert, *Techniki analizy finansowej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004, s. 24.

⁷ *Analiza efektywności ekonomicznej i finansowej przedsiębiorstw rolnych powstałych na bazie majątku WRSP*, red. Jacek Kulawik, Wydawnictwo IERiGŻ-PIB, Warszawa 2008, s. 11-12.

⁸ K. Kopeć, *Koncepcja rachunku odpowiedzialności w kreowaniu rozwoju przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, (red.) E. Nowak. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2000, s. 241.

⁹ M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 93

¹⁰ C. Drury, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1996, s. 32.

- 2) ośrodki odpowiedzialności za przychody,
- 3) ośrodki odpowiedzialności za limit wydatków,
- 4) ośrodki odpowiedzialności za zyski,
- 5) ośrodki odpowiedzialności za inwestycje¹¹.

Centra odpowiedzialności za koszty to jednostki organizacyjne, w których zarządzający daną komórką mają uprawnienia wyłącznie do podejmowania decyzji wywołujących skutki mające bezpośredni wpływ na poziom ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów. Menadżerowie otrzymują tam do wykonania zadania już z wcześniej określonymi, możliwymi do poniesienia kosztami. Koszty tego ośrodka odpowiedzialności najczęściej odnoszą się do działalności wydziałów produkcyjnych lub pomocniczych. W zależności od specyfiki jednostki ośrodek odpowiedzialności może być bardzo mały i obejmować część wydziału, lub bardzo duży i swoim obszarem przenikać działalność znacznej części procesu technologicznego lub nawet kilku wydziałów. Centra odpowiedzialności, które w głównej mierze odpowiedzialne są za wykonanie budżetów stanowią zazwyczaj w przedsiębiorstwach największą część grupy wszystkich ośrodków odpowiedzialności¹².

Centra odpowiedzialności za przychody to ośrodki zajmujące się sprzedażą wytworzonych w przedsiębiorstwie wyrobów, czyli działy marketingu i sprzedaży. Są one odpowiedzialne za rozmiar, jakość, strukturę asortymentową sprzedaży oraz poziom cen i warunki płatności ustalone z nabywcami. Ośrodek ten rozliczany jest na podstawie osiągniętych przychodów, a główną przyczyną wyodrębnienia tego centra odpowiedzialności w strukturze jednostki jest chęć zwiększenia obrotu oraz wzrostu udziału firmy na rynku¹³.

Centra odpowiedzialności za limit wydatków to komórka organizacyjna, w której nie ma jasno określonej zależności pomiędzy działalnością a jej kosztami. Dla takiej komórki określany jest limit wydatków, którego przekroczenie wymaga akceptacji przez określoną władzę firmy. Limit wydatków wynika najczęściej z negocjacji lub jest odgórnie narzucony przez zarządzających. Przekroczenie takiego limitu nie zawsze świadczy na niekorzyść ośrodka i odwrotnie. Dlatego w funkcjonowaniu tego centra pojawia się konieczność wprowadzania i stosowania dodatkowych miar. Dotyczy to głównie komórek administracji, zarządu oraz komórek ogólnie produkcyjnych¹⁴.

Centra odpowiedzialności za zyski są odpowiedzialne za kształtowanie wyniku finansowego. Ich wyodrębnienie ma miejsce w sytuacji, gdy istnieje możliwość wywierania bezpośredniego wpływu przez ośrodek na ponoszone koszty oraz wielkość osiąganych przychodów ze sprzedaży. Podczas tworzenia ośrodka odpowiedzialnego za zyski istotny jest bezpośredni kontakt centra z rynkiem, tak, aby mógł on wpływać zarówno na koszty jak i ceny sprzedawanych produktów. Ośrodki te rozliczane są na podstawie wypracowanego wyniku występującego w postaci marży pokrycia, opartej na ewidencji kosztów w układzie stałym i zmiennym. Takie rozwiązanie pozwala kierownikowi na regularną ocenę efektów podejmowanych przez siebie decyzji¹⁵.

Centra odpowiedzialności za inwestycje charakteryzują się największym zakresem odpowiedzialności i uprawnień decyzyjnych. Ich kierownicy posiadają uprawnienia do podejmowania decyzji w obszarze nakła-

¹¹ K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie, Katowice 2000, s. 36.

¹² M. Sierpińska, B. Niedbała, Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008, s. 93-95.

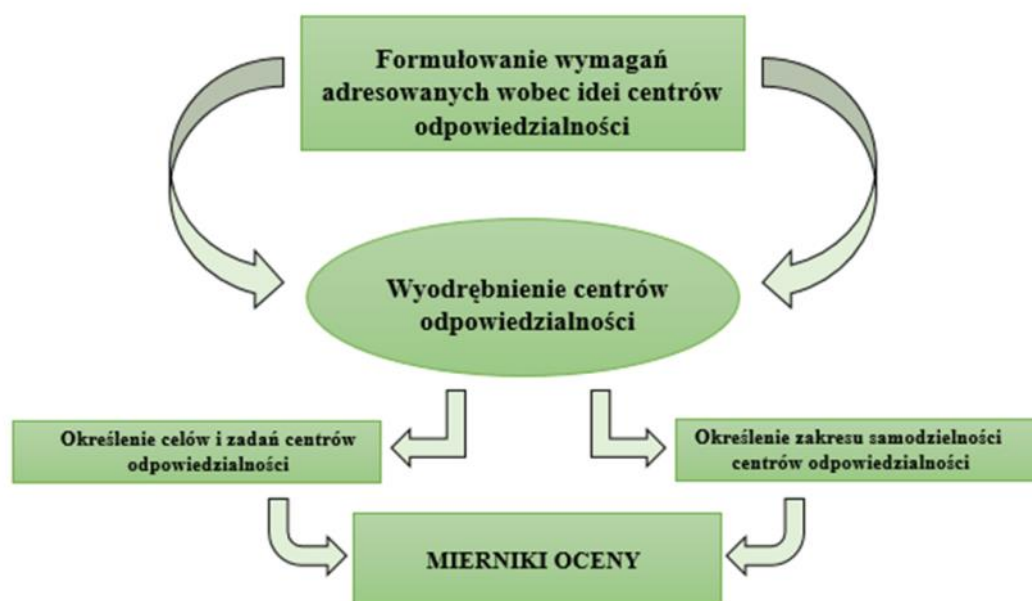
¹³ J. Świerk, Rola ośrodków odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia, Lublin 2004, s. 293-294.

¹⁴ J. Wermut, Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 1999, s. 133-134.

¹⁵ J. Nesterak, Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności, Wydawnictwo ANVIX, Kraków 2002, s. 77.

dów, terminów i rzeczowego zakresu przedsięwzięć inwestycyjnych. Centrum to odpowiada przed zarządzającymi za relacje pomiędzy wygenerowanym zyskiem, a zainwestowanym kapitałem oraz konsekwencje podejmowanych decyzji w zakresie wykorzystywanych uprawnień. Dodatkowo ośrodek ten wpływa na sposób użytkowania kapitału długoterminowego, dlatego centrala przedsiębiorstwa ma prawo z góry określić granicę, do której centrum może zaciągać długi¹⁶.

Wydzielenie ośrodków odpowiedzialności w jednostce opiera się głównie na określeniu zasad i mierników oceny ich działania (patrz rys. nr 1). Badania wyników poszczególnych centrów powinny podlegać systematycznej kontroli i ocenie zarządzających, w celu zweryfikowania czy działania poszczególnych ośrodków są zbieżne z głównymi celami jednostki.



Rys. 1. Idea systemu oceny ośrodków odpowiedzialności

Źródło: Opracowanie własne na podstawie S. Nowosielski, Mierniki oceny pracy ośrodków odpowiedzialności, [w:] Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 868, Wrocław 2000, s. 378-381.

Cele jednostki i cele reprezentowane przez poszczególne ośrodki powinny łączyć sprzeczne orientacje, czyli potrzebę zadowolenia klientów z chęcią usatysfakcjonowania właściciela, czyli przykładowo działania polegające na uzyskaniu wysokiej rentowności przy zadowoleniu kierowników i pracowników przedsiębiorstwa poprzez odpowiednie wynagrodzenie¹⁷.

Target costing

Target costing, czyli rachunek kosztów docelowych to koncepcja wywodząca się z Japonii, gdzie w latach 70. XX wieku wprowadzono ją w jednostkach zajmujących się produkcją komponentów z branży samochodowej. Jednak ze względu na niewielką liczbę publikacji dotyczących tego zagadnienia, w Europie rachunek ten nie znalazł zastosowania w tak dużej skali jak w Japonii¹⁸.

¹⁶ Budżetowanie kosztów, (red.) E. Nowak, Wydawnictw ODDK, Gdańsk 1998, s. 45.

¹⁷ S. Nowosielski, Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 90.

¹⁸ R. Orliński, Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 343 Modele zarządzania kosztami i dokonania, Wrocław 2014, s. 481.

Target costing to przede wszystkim sposób zarządzania zyskiem i kosztami jednostki. Głównym celem tej koncepcji jest zapewnienie, że wytwarzane przez jednostkę produkty będą generować wystarczające zyski i zapewnią jednostce stabilną pozycję na rynku. Według idei target costing cel ten jest możliwy do zrealizowania, gdy produkty już w fazie projektowania są nakierowane tak, aby jednocześnie spełniały wymagania klientów i były produkowane po wystarczająco niskich kosztach. W rachunku kosztów docelowych początkowo określa się koszt, po jakim produkt musi zostać wyprodukowany, aby wygenerować odpowiedni zysk, a następnie tworzy się odpowiednie warunki, które umożliwią osiągnięcie tego celu¹⁹.

Najczęściej spotykaną w literaturze definicją rachunku kosztów docelowych jest definicja P. Horvaatha, według której target costing to zestaw instrumentów i narzędzi do planowania, kontrolowania i zarządzania kosztami. Pozwalają one na kalkulowanie kosztów od początku projektowania produktu do czasu wdrożenia procesów produkcyjnych. Takie podejście pozwala na uwzględnienie w fazie projektowania i kalkulowania kosztów, wymagań rynku oraz oczekiwań konsumentów. Koncepcja ta zapewnia przedsiębiorstwu szansę na generowanie zysku w trakcie całego cyklu życia produktu²⁰.

Jedną z najbardziej charakterystycznych cech rachunku target costing jest odmienne podejście do sposobu ustalania kosztów i cen nowych wyrobów. W tym przypadku koszty nie są ustalane w oparciu o wstępną kalkulację, lecz są narzucone przez rynek, czyli ustalone z uwzględnieniem informacji płynących z otoczenia jednostki. Określenie kosztu wytworzenia rozpoczyna się od ustalenia ceny sprzedaży wyrobu, którą potencjalni klienci mogą i chcą zapłacić za produkt posiadający określone cechy i spełniający określone funkcje użytkowe. Cena ta w literaturze nazywana jest ceną docelową, czyli target price. Następny krok polega na odjęciu od ceny docelowej planowanego do zrealizowania, przez przedsiębiorstwo, zysku na sprzedaży produktu, czyli tzw. docelowego zysku (target profit). Ta różnica wyznacza maksymalne poniesione koszty produktu, które nie powinny zostać przekroczone, ponieważ jednostka nie będzie w stanie osiągnąć planowanego poziomu rentowności (patrz rys. nr 8). Ustalone w ten sposób nakłady są długookresowymi kosztami wynikającymi z przyjętej przez jednostkę strategii działania i zawierają wszystkie koszty mogące wystąpić w całym cyklu życia produktu.



Rys. 2. Sposób ustalania kosztów w target costing

Źródło: Opracowanie własne na podstawie P. Prewysz-Kwinto, Japońskie metody zarządzania kosztami, [w:] Zarządzanie w XXI wieku - koncepcje, trendy, problemy, Wydawnictwo WSB Toruń, Toruń 2009, s. 267.

Jak zauważa J. Brusach w koncepcji target costing zmianie ulega podstawowe pytanie, które jest stawiane na etapie projektowania i planowania nowego produktu. Podczas standardowego planowania produkcji zadaje się pytanie: jaki jest koszt nowego produktu, natomiast w target costingu pytamy: jaki powinien być koszt wytworzenia produktu, aby jednostka mogła wygenerować założony poziom zysku²¹.

¹⁹ R. Cooper, R. Slagmulder, Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, University of Ghent, 1997, s. 1-2.

²⁰ A. Kaszuba - Perz, Nowoczesne rachunki kosztów, [w:] Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, (red.) A. Kaszuba-Perz, A. Szydełko, Rzeszów 2004, s. 213.

²¹ J. Brusach, Target costing for Profit Enhancement. Management Accounting, November 1994, s. 47.

Zaletą rachunku kosztów docelowych jest przede wszystkim to, że usprawnia on koordynację kosztów wyrobów gotowych już w fazie ich projektowania. Przyjmuje się, że target costing to efektywne narzędzie rachunkowości zarządczej, ponieważ około 80- 90% kosztów nowego wyrobu określona jest już na etapie jego planowania, co znacząco wpływa na sposób zarządzania kosztami w kolejnych etapach produkcji. Target costing od początku planowania wyrobu zajmuje się analizą kształtowania kosztów w trakcie całego cyklu życia produktu, przy jednoczesnej możliwości reagowania na występujące odchylenia od planu i szanse wprowadzenia zmian jeszcze przed uruchomieniem produkcji²².

Bardzo charakterystyczne dla rachunku target costing jest tworzenie łańcucha wartości, który polega na nawiązywaniu i utrzymywaniu długotrwałej współpracy z jednostkami bezpośrednio związanymi z przygotowaniem produktu, czyli na przykład z dostawcami niezbędnych materiałów, dystrybutorami, serwisantami i odbiorcami. Wprowadzenie i stosowanie rachunku kosztów docelowych przez każde przedsiębiorstwo należące do łańcucha wartości może znacznie wpłynąć na obszar redukcji kosztów w tych jednostkach, ponieważ przyjęta przez nas cena surowca czy materiału stanowi jednocześnie maksymalną cenę zakupu, jaką jesteśmy w stanie zapłacić dostawcy²³. Przy długotrwałej współpracy wszystkie ogniwa łańcucha zyskują stabilność dostaw i przepływów finansowych.

Systemy rachunku kosztów docelowych w zależności od rodzaju i specyfiki przedsiębiorstwa różnią się w poszczególnych jednostkach, jednak możliwe jest wyznaczenie ogólnych zadań i celów target costingu, do których zaliczamy:

- zarządzanie kosztami wyrobu na etapie projektowania produktu oraz określenie struktury kosztów,
- redukcje kosztów produktu w całym cyklu życia produktu,
- ustalenie docelowego kosztu produktu w fazie generującej koszty oraz wsparcie redukcji kosztów w odniesieniu do produktów nowych jak i modyfikowanych,
- ścisłą współpracę pomiędzy wydziałami przedsiębiorstwa w fazie projektowania i rozwoju produktu
- redukcję kosztów wytworzenia produktu przy zapewnieniu odpowiedniego poziomu zysku oraz jakości²⁴.

W literaturze dotyczącej zagadnienia rachunku target costing wyróżnia się cztery etapy wprowadzania rachunku kosztów docelowych:

- 1) Wyznaczenie docelowej ceny sprzedaży,
- 2) Określenie zysku docelowego,
- 3) Obliczanie kosztu dopuszczalnego,
- 4) Określenie kosztu docelowego²⁵.

W pierwszym etapie następuje ustalenie docelowej ceny, która jest ceną sprzedaży produktu realną do uzyskania na rynku. Cena ta ustalana jest przez kierownictwo jednostki w oparciu o przeprowadzone badania

²² B. Zyznarska-Dworczak, Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2012, s. 76.

²³ A. Kamińska, Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w kreowaniu konkurencyjnych wyrobów [w:] Zarządzanie. Teoria i Praktyka 1/2014, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie, Warszawa 2014, s. 83.

²⁴ J. Piotrowska, A. Topolska, Target costing w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Journal of Capital Market and Behavioral Finance Vol. 1(1), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 69.

²⁵ P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2014, s. 106.

ryнку z uwzględnieniem preferencji klientów, stopnia rozwoju rynku, przewidywanego popytu i potencjalnej konkurencji²⁶. Cenę uwzględniającą cele jednostki i jednocześnie zaakceptowaną przez rynek określa się na podstawie formuły: koszt jednostkowy + zysk jednostkowy²⁷. Dodatkowo na podstawie przeprowadzonych badań w tym etapie określa się podstawowe cechy produktu mające usatysfakcjonować konsumentów i zaspokoić ich potrzeby.

W drugim etapie następuje ustalenie docelowego zysku produktu, który stanowi średnią marżę, jaką jednostka planuje uzyskać na sprzedaży każdej sztuki wyrobu. Przy wyznaczaniu zysku docelowego stosuje się najczęściej podejście oparte na rentowności sprzedaży lub rentowności zaangażowanego zysku. W tym etapie konieczne jest wzięcie pod uwagę uwarunkowań rynkowych oraz przeprowadzenie analizy rentowności produktów oferowanych przez przedsiębiorstwo w przeszłości²⁸.

W trzecim etapie poprzez odjęcie od docelowej ceny sprzedaży zysku docelowego następuje ustalenie kosztu dopuszczalnego, który stanowi kompromis pomiędzy oczekiwaniami rynku a wymaganiami kierujących jednostką. Jest to graniczny poziom zużycia zasobów, który jednocześnie stanowi podstawę do określenia kosztu docelowego, ponieważ ma zagwarantować przedsiębiorstwu wygenerowanie założonego zysku. Podsumowując koszt dopuszczalny to maksymalny poziom kosztu jednostkowego przypadający na sztukę produktu²⁹.

W trzecim etapie ma miejsce wyliczenie kosztu docelowego. Koszt ten wyznaczany jest na podstawie kosztu dopuszczalnego oraz kosztu bieżącego, który z kolei wyznaczany jest w oparciu o informacje wewnętrzne jednostki. Docelowy koszt powinien uwzględniać wszystkie możliwości obniżenia nakładów środków i mobilizować członków zespołu do szukania sposobów pozwalających na osiągnięcie założonego przez jednostkę celu³⁰.

Ciągłe doskonalenie efektywności finansowej przedsiębiorstwa – kaizen costing

Kaizen to koncepcja zapoczątkowana po II wojnie światowej w japońskich przedsiębiorstwach, odzwierciedlająca tamtejszą filozofię oraz specyficzne japońskie podejście do pracy i biznesu. Słowo kaizen oznacza doskonalenie i usprawnianie każdego ogniwa oraz procesu wpływającego na działanie jednostki w sposób ciągły, systematyczny i zorganizowany³¹. Koncepcja kaizen costing charakteryzuje się stosowaniem małych kroków, które nie wymagają od jednostki ponoszenia dużych nakładów finansowych³². Takie podejście w zarządzaniu kosztami może stanowić źródło oszczędności zasobów jednostki i pozwolić jej na realizację podstawowego celu, którym jest maksymalizacja efektywności i wyniku finansowego.

Kaizen costing, czyli rachunek ciągłego doskonalenia współcześnie uznawany jest za narzędzie strategiczne

²⁶ M. Bochenek, Nowoczesne systemy rachunku kosztów, [w:] Humanities and Social Sciences nr 24, Rzeszów 2017, s. 33-34.

²⁷ A. Kaszuba - Perz, Nowoczesne rachunki kosztów, [w:] Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, (red.) A. Kaszuba-Perz, A. Szydełko, Rzeszów 2004, s. 214.

²⁸ G. Bucior, M. Ossowski, B. Zackiewicz, Etapy rachunku kosztów docelowych na przykładzie przedsiębiorstwa branży elektronicznej, [w:] Zeszyty Naukowe Krakowskiej Szkoły Wyższej im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004, s. 33.

²⁹ Ibidem.

³⁰ A. Kamińska: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w kreowaniu konkurencyjnych wyrobów, [w:] Zarządzanie. Teoria i Praktyka nr 1 (9), Wydawnictwo Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie, Warszawa 2014, s. 85.

³¹ M. Kowalewski, Koncepcja kaizen i kaizen costing w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem, [w:] Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2 (80) Cz. 2 Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, Wrocław 2016, s. 277-278.

³² M. Imai, Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2006, s. 83.

służące do ciągłego, systematycznego obniżania kosztów. Rachunek ten skupia się na nieustannym szukaniu i wprowadzaniu zmian do całego łańcucha wartości oraz udoskonalaniu efektywności pracy w aspekcie kosztowo- finansowym jednostki. Bezpośrednim efektem stosowania tej koncepcji jest minimalizacja kosztów, optymalizacja procesów i poprawa wydajności jednostki³³.

Koncepcja ciągłego wprowadzania zmian jest nowoczesną metodą stosowaną w controllingu przedsiębiorstw różnych wielkości, która wykorzystywana jest w procesach zarządzania jednostką, do podejmowania decyzji bezpośrednio wpływających na poziom kosztów. System ten opiera się na ciągłym pomiarze kosztów obciążających działalność przedsiębiorstwa oraz na szukaniu obszarów, w których możliwe jest ich obniżenie o wyznaczoną wielkość, która w literaturze nazywana jest „celem kaizen”. Najważniejszym zadaniem rachunku kaizen costing jest regularny pomiar kosztów oraz efektów wprowadzonych zmian, tak, aby możliwe było wyeliminowanie luki pomiędzy wielkością planowanego zysku, a zyskiem przewidywanym w obecnych warunkach³⁴.

Istotą rachunku kaizen costing jest:

- nacisk na redukcję kosztów,
- systematyczne i długotrwałe doskonalenie procesu wytwarzania,
- ciągłe podnoszenie efektywności operacyjnej,
- dążenie do osiągnięcia zakładanego poziomu redukcji kosztów,
- analiza odchyleń przy porównaniu docelowych i realizowanych wielkości redukcji kosztów,
- konsultowanie i ustalanie docelowych poziomów redukcji kosztów z pracownikami produkcyjnymi³⁵.

Według E. Nowak i M. Wierziński rachunek ciągłego doskonalenia w głównej mierze nastawiony jest na proces i motywowanie pracowników, tak, aby na każdym szczeblu organizacji zgłaszali oni propozycje dotyczące poprawy sposobu funkcjonowania jednostki. Bardzo istotne jest, aby w proces ciągłego doskonalenia zaangażowani byli również pracownicy niższego szczebla, kierownicy operacyjni, a także cała kadra kierownicza. Istotą kaizen jest to, że każdy pracownik widzący i zgłaszający propozycje wprowadzenia usprawnień w procesie wykonywanej pracy jest dla jednostki bardzo cenny³⁶. Wdrożenie zmian oraz proponowanych sugestii stanowi swego rodzaju nagrodę dla pracownika, która jednocześnie daje kierownictwu szansę na spojrzenie na system pracy jednostki z perspektywy szeregowego robotnika.

Dewizą kaizen costingu jest utrzymanie i ulepszanie, dlatego w procesie implementacji tego rachunku w jednostce stosuje się tradycyjne know-how i aktualny stan techniczny przedsiębiorstwa, ponieważ wprowadzanie innowacyjnych rozwiązań mogłoby spowodować konieczność poniesienia dodatkowych nakładów. Dlatego z doświadczenia wynika, że ze względu na niewielkie nakłady finansowe często to załoga jednostki jest motorem sukcesu przedsiębiorstwa nakierowanym na osiągnięcie lepszej efektywności, a nie zastosowana w nim technologia. W rachunku ciągłego doskonalenia wszystkie działania związane z obniżaniem kosztów powinny uwzględniać jasno określoną dla klienta wartość produktu, nakierowaną

³³ M. Niedziółka, A. Piasek, Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie, Siedlce 2009, s. 80.

³⁴ I. Sobańska, Lean accounting – geneza, zasady, metody [w:] Lean accounting integralny element lean management, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 85.

³⁵ M. Niedziółka, A. Piasek, Kaizen costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie nr. 81, Siedlce 2009, s. 81.

³⁶ E. Nowak, M. Wierziński, Rachunek kosztów. Modele i zastosowania, Wydawnictwo PWE, Warszawa 2010, s. 151.

na jakość i funkcjonalność wyrobu. W związku powyższym podejmowane działania nie mogą obniżyć końcowej użyteczności produktu³⁷. Funkcjonowanie filozofii kaizen w jednostce opiera się na systematycznym doskonaleniu miejsca pracy, procesu zarządzania oraz procesów operacyjnych.

Do podstawowych zasad dotyczących sfery zarządzania zgodnych ze stanowiskiem Instytutu Kaizen zaliczamy:

- 1) stosowanie myślenia systemowego;
- 2) orientacja na procesy i rezultaty;
- 3) poszukiwanie przyczyn marnotrawstwa i strat, a nie odpowiedzialnych za te stany³⁸.

Zalety oraz wady stosowania zagadnienia Kaizen costing zostały przedstawione w tabeli nr 1.

Tab. 1. Zalety i wady koncepcji Kaizen

Zalety	Wady
<p>1. Eliminowanie marnotrawstwa – procesy są dopracowywane w taki sposób, aby nie było przestoju (wymuszonej bezczynności) pracowników podczas godzin pracy. Są oni wykorzystywani w pełni, przez co czują się potrzebni, a przedsiębiorstwo nie ponosi dodatkowych kosztów i nie naraża się na opóźnienia.</p> <p>2. Stabilna pozycja konkurencyjna - ciągłe ulepszenia pozwalają na osiąganie coraz lepszych rezultatów, zdobywanie doświadczenia, a oferowane produkty stale są na wysokim poziomie.</p> <p>3. Prosta i niska odpowiedzialność – odpowiedzialność bezpośrednio nie dotyczy jednego pracownika, ponieważ wszystkie pomysły i zmiany są konsultowane. Produkt ma właściciela, który dba o jego wysoką jakość.</p> <p>4. Stosunkowo niewielkie koszty implementacji i stosowania kaizen – koszty te związane są głównie z pracownikami (ich szkolenia, przygotowanie, motywacja).</p> <p>5. Stopniowe zmiany sprzyjają ich akceptacji przez pracowników - zmiany są przekazywane stopniowo, pracownicy są spokojniejsi oraz lepiej przygotowani do podejmowania kolejnych kroków.</p> <p>6. Korzyści osiągnane od razu oraz stopniowo – zmiany wprowadzane są stopniowo, ale również na początku implementacji można zauważyć korzyści u pracowników i na tle produkcyjnym.</p>	<p>1. Zbytня drobiazgowość – problem zauważany szczególnie w dużych firmach. Trudno jest dotrzeć do wszystkich pracowników, trzeba zwracać uwagę na detale. Jednocześnie trzeba uważać, aby drobiazgowość nie prowadziła do znajdowania dodatkowych problemów i zajmowania się sprawami niepotrzebnymi.</p> <p>2. Brak odpowiedniej kultury organizacyjnej (w europejskich firmach) – jest to pewna bariera, filozofia kaizen wymaga odpowiedniego zrozumienia i zmiany myślenia w całym przedsiębiorstwie.</p> <p>3. Powolny i długotrwały proces zmian – powoduje to, że nie każda firma zdecyduje się na implementację kaizen. Przedsiębiorstwa na skraju bankructwa, które mają poważne kłopoty, potrzebują zmian radykalnych, przynoszących spore efekty od razu.</p> <p>4. Nie zmienia istniejącego stanu w sposób radykalny – zmiany są drobne, zapewniają jakość i poprawę sytuacji w sposób stopniowy, przez co nie jest to koncepcja atrakcyjna dla wszystkich przedsiębiorstw</p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Bochenek, Kaizen costing jako narzędzie zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 506 Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling, Wrocław 2018, s. 11.

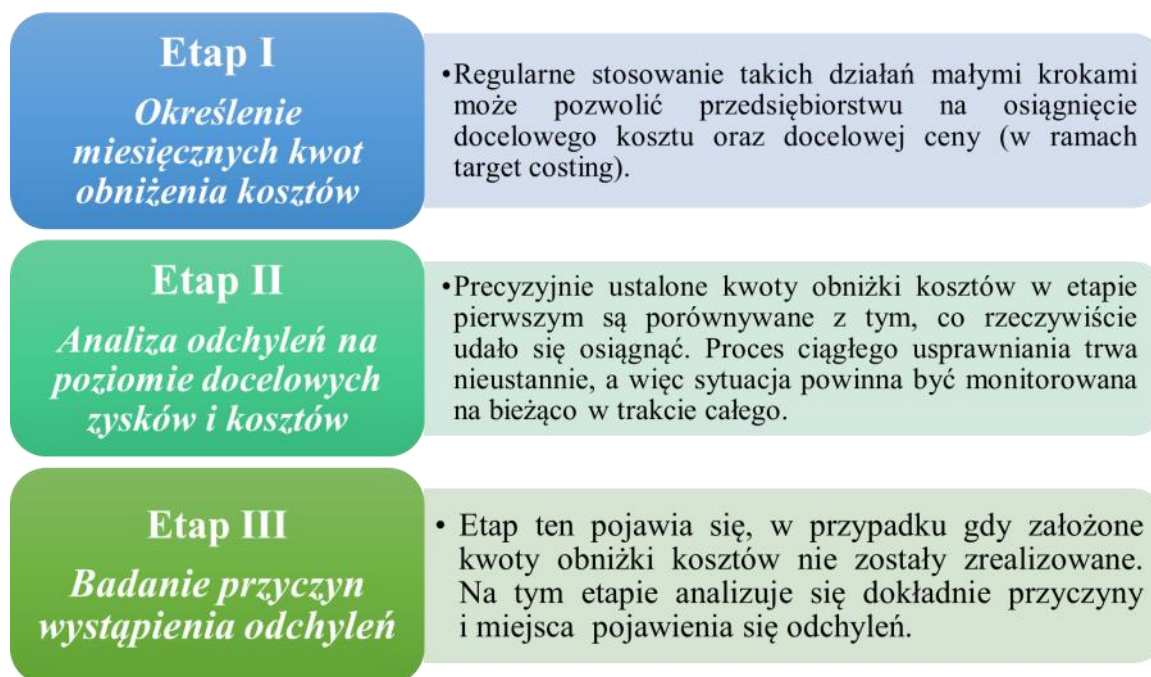
³⁷ A. Bogatko, T. Nitkiewicz, Ocena wdrożenia filozofii kaizen i kaizen costing w przedsiębiorstwie produkcyjnym, [w:] Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu nr 18 Finanse dziś i jutro - szanse, wyzwania i zagrożenia, Chorzów 2016, s. 269.

³⁸ A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer business, Warszawa 2014, s. 640.

Zarządzanie kosztami w rachunku ciągłego doskonalenia obejmuje m.in.:

- planowanie kosztów w celu zmaksymalizowania marży pomiędzy kosztami a przychodami,
- redukcję kosztów ogólnych w miejscu pracy,
- planowanie inwestycji przez najwyższe kierownictwo firmy³⁹.

Na rysunku nr 3 zaprezentowano poszczególne etapy zarządzania kosztami.



Rys. 3. Etapy procesu Kaizen Costing

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Niedziółka, A. Piasek, Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej Administracja i Zarządzanie nr 81, Siedlce 2009, s. 81.

W procesie wprowadzania kaizen costingu w funkcjonowaniu jednostki, kierujący muszą mieć na uwadze szereg warunków, których spełnienie jest niezbędne dla właściwej implementacji tego systemu. Do tych czynników zalicza się:

- a. stabilność finansowa jednostki,
- b. wzrost zaangażowania pracowników,
- c. standaryzacja procesów,
- d. zmiana stylu pracy,
- e. okresowa ocena podejmowanych działań⁴⁰.

³⁹ M. Imai, Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2006, s. 83.

⁴⁰ D. Gach, B. Miłucha, A. Potocki, Niektóre metody zespołowego zarządzania jakością, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 534, Kraków 2000, s. 92-106.

Najistotniejszym kryterium koniecznym do spełnienia jest posiadanie przez jednostkę stabilnej sytuacji finansowej. Rachunek kosztów ciągłego doskonalenia jest metodą stopniowego wprowadzania usprawnień, w związku z tym w jednostkach posiadających problemy finansowe rozwiązania kaizen costingu mogą okazać się niewystarczające, z powodu długiego okresu oczekiwania na efekty wprowadzonych zmian⁴¹.

Następnym istotnym czynnikiem jest zwiększenie zaangażowania pracowników, który wiąże się ze zmianą stylu pracy oraz standaryzacją procesu pracy. Instrumentami, które ułatwiają osiągnięcie tego celu jest godziwy system wynagrodzeń, świadczenia pozapłacowe, jak również system szkoleń oraz wspieranie pracowników zdobywających kwalifikacje na własną rękę. Inwestycja w edukację i kształcenie pracowników, powoduje, że wzmacnia się więź pracownika z przedsiębiorstwem, a jednocześnie zdobyta wiedza wpływa na wprowadzanie usprawnień oraz redukcję kosztów w jednostce. Natomiast brak standaryzacji procesów w przedsiębiorstwie często uniemożliwia pełne wykorzystanie możliwości rachunku kaizen costing⁴².

Ostatnim równie ważnym warunkiem do spełnienia jest konieczność wprowadzenia okresowej oceny podejmowanych zadań. Ocena powinna zestawiać planowaną wielkość redukcji kosztów z osiągniętymi wynikami oraz wyciągać wnioski. Wyniki oceny powinny być dla zarządzających motywacją do podejmowania kolejnych prób usprawnień⁴³. Wymienione warunki powinny być wskazówkami dla kierujących, jakie zmiany są możliwe do wprowadzenia, jednak ich lista w zależności od specyfiki i rodzaju jednostki może mieć różny charakter.

Podsumowanie

W ostatnich latach, charakteryzujących się stale rosnącą konkurencją i postępującymi procesami globalizacyjnymi, szczególną rolę w procesach zarządzania przedsiębiorstwem przypisuje się istocie wprowadzania zmian, które powinny być nakierowywane są na coraz skuteczniejszą redukcję kosztów przedsiębiorstwa. W funkcjonowanie każdej jednostki, niezależnie od przedmiotu działalności, wpisana jest rachunkowość finansowa, która, aby wspomagać efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem wymaga sprawnego systemu informacyjnego, zbierającego dane z różnych obszarów organizacji.

W pracy w oparciu o badania literatury i analizę stanowisk prezentowanych przez różnych autorów, przedstawiono znaczenie efektywności finansowej przedsiębiorstwa z uwzględnieniem istoty wprowadzania w struktury działalności ośrodków odpowiedzialności. W dalszej części przedstawiona została problematyka rachunku target i kaizen costing z uwzględnieniem ich genezy oraz wskazania zalet i warunków ich implementacji w przedsiębiorstwie. Podkreślono fakt, że efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem w dzisiejszych czasach wymaga od zarządzających wprowadzania w struktury organizacji nowoczesnych instrumentów umożliwiających osiągnięcie przewagi konkurencyjnej oraz wczesną identyfikację zagrożeń pojawiających się w trakcie funkcjonowania działalności. Spośród wielu technik zarządzania przedsiębiorstwem wskazano rachunek target i kaizen costing jako ten, który w swoich podstawowych założeniach nakierowany jest na systematyczne zwiększanie konkurencyjności jednostki, przy jednoczesnym realizowaniu zaplanowanego poziomu zyskowności.

Podsumowując, stały rozwój przedsiębiorstw sprawia, że funkcjonujące w obecnych czasach jednostki muszą sprostać wysokim wymaganiom stawianym im przez obecną gospodarkę. Wprowadzenie w działalność firm rachunku kosztów docelowych umożliwia przedsiębiorstwom tworzenie funkcjonalnych, innowacyjnych produktów o najwyższej jakości w akceptowalnych dla konsumenta cenach. Takie rozwiązanie

⁴¹ E. Papaj, Rachunek ciągłego doskonalenia kosztów jako element koncepcji lean management, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 82.

⁴² M. Niedziółka, A. Piasek, Kaizen costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie nr. 81, Siedlce 2009, s. 83-85.

⁴³ E. Papaj, Rachunek ciągłego..., op. cit., s. 83.

w połączeniu z implementacją koncepcji kaizen costing, zakładającej ciągłe usprawnianie przedsiębiorstwa oraz systematyczne wprowadzanie zmian, zarówno w procesach produkcyjnych jak i modelach zarządzania, może zagwarantować jednostkom stabilną pozycję na rynku, rentowność podejmowanych działań i satysfakcję klientów, która w dłuższej perspektywie czasu może stać się wypadkową sukcesu.

Bibliografia

- Bogatko A., Nitkiewicz T., Ocena wdrożenia filozofii kaizen i kaizen costing w przedsiębiorstwie produkcyjnym, [w:] Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu nr 18 Finanse dziś i jutro - szanse, wyzwania i zagrożenia, Chorzów 2016.
- Jaruga A., Kabalski P., Szychta A., Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer business, Warszawa 2014.
- Kamińska A., Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w kreowaniu konkurencyjnych wyrobów [w:] Zarządzanie. Teoria i Praktyka 1/2014, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie, Warszawa 2014.
- Kaszuba - Perz A., Nowoczesne rachunki kosztów, [w:] Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, (red.) A Kaszuba-Perz, A. Szydełko, Rzeszów 2004.
- Helfert A.E., Techniki analizy finansowej, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.
- Analiza efektywności ekonomicznej i finansowej przedsiębiorstw rolnych powstałych na bazie majątku WRSP, (red.) J. Kulawik, Wydawnictwo IERiGŻ-PIB, Warszawa 2008.
- Zyznarska-Dworczak B., Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2012.
- Budżetowanie kosztów, (red.) E. Nowak, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 1998.
- Drury C., Rachunek kosztów, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1996.
- Nowak E., Wierziński M., Rachunek kosztów. Modele i zastosowania, Wydawnictwo PWE, Warszawa 2010.
- Bucior G., Ossowski M., Zackiewicz B., Etapy rachunku kosztów docelowych na przykładzie przedsiębiorstwa branży elektronicznej, [w:] Zeszyty Naukowe Krakowskiej Szkoły Wyższej im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków 2004.
- Fried H. O., Lovell C. A. K., Schmidt S. S., The Measurement of Productive Efficiency Techniques and Applications, Oxford University Press, New York 1993.
- Sobańska I., Lean accounting – geneza, zasady, metody [w:] Lean accounting integralny element lean management, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Brusach J., Target costing for Profit Enhancement. Management Accounting, November 1994.
- Nesterak J., Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności, Wydawnictwo ANVIX, Kraków 2002.
- Piotrowska J., Topolska A., Target costing w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Journal of Capital Market and Behavioral Finance Vol. 1(1), Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014.

- Świerk J., Rola ośrodków odpowiedzialności w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia, Lublin 2004.
- Wermut J., Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 1999..
- Jędralska K., Woźniak-Sobczak B., System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie, Katowice 2000.
- Kopeć K., Koncepcja rachunku odpowiedzialności w kreowaniu rozwoju przedsiębiorstwa, [w:] Rachunkowość a controlling, red. E. Nowak. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2000.
- Kaszuba - Perz, Nowoczesne rachunki kosztów, [w:] Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie, red. A Kaszuba-Perz, A. Szydełko, Rzeszów 2004.
- Bochenek M., Nowoczesne systemy rachunku kosztów, [w:] Humanities and Social Sciences nr 24, Rzeszów 2017.
- Imai M., Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2006.
- Kowalewski M., Koncepcja kaizen i kaizen costing w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem, [w:] Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2 (80) Cz.2 Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, Wrocław 2016.
- Niedziółka M., Piasek A., Kaizen Costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie, Siedlce 2009.
- Niedziółka M., Piasek A., Kaizen costing nowoczesną metodą zarządzania kosztami, [w:] Zeszyty Naukowe Akademii Podlaskiej. Administracja i Zarządzanie nr. 81, Siedlce 2009.
- Sierpińska M., Niedbała B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Szczypa P., Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2014.
- Cooper R., Slagmulder R., Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice, University of Ghent, 1997.
- Orliński R., Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach, [w:] Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 343 Modele zarządzania kosztami i dokonania, Wrocław 2014.
- Nowosielski S., Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.

Target costing and kaizen costing in the management of financial efficiency of enterprise

Summary:

In times of very strong competition and in conditions of constantly developing global economy, it is very difficult for companies to gain advantage. The current reality forces companies to modify the cost management system to mechanisms that are more effective. The article focuses on presenting target and kaizen costing, their ideas, stages of introduction and advantages and disadvantages resulting from their implementation. The paper also reviews definitions presented in the literature. The aim of the paper is to assess the possibility of using target and kaizen costing as a tool that can be used to improve the financial efficiency of an enterprise. Research methods used to write this paper are: literature analysis and desk research.

Keywords:

target costing, kaizen costing, controlling, financial efficiency