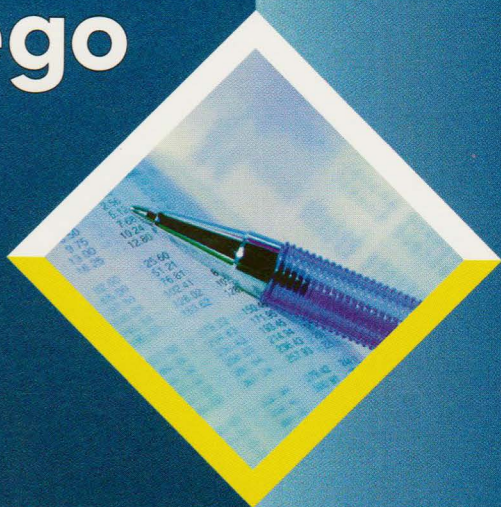


System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ i PRZEMYSŁAWA KABALSKIEGO



Łódź 2010
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

ROZDZIAŁ 3

TABELE KOSZTÓW – NARZĘDZIE WSPOMAGAJĄCE JAPOŃSKIE METODY RACHUNKU KOSZTÓW

1. Wprowadzenie

Tabele kosztów (*cost table*) to jedno z szeroko rozpowszechnionych w Japonii narzędzi służących do szacowania kosztów produktu i wspomagających stosowane tam metody rachunku kosztów, zwłaszcza rachunek kosztów docelowych. Po raz pierwszy zostały opracowane i zastosowane w przedsiębiorstwach japońskich w latach 60. XX w. Celem rozdziału jest przedstawienie rozwoju oraz zasad funkcjonowania japońskich tabel kosztów.

2. Podstawowe informacje o tabelach kosztów

Twórcą nazwy oraz pierwszym popularyzatorem tabel kosztów był Roy Sato, który w 1965 roku opublikował książkę zatytułowaną *Tabele kosztów* w całości poświęconą tej metodzie (Tanaka, Yoshikawa, Innes, Mitchell 1993, s. 88). On również sformułował i zawarł we wspomnianej książce pierwszą definicję tej metody, według której tabele kosztów są narzędziem służącym do podejmowania decyzji o kosztach oraz wspomagającym proces szacowania ich poziomu, przy czym wykorzystuje się je nie tylko w przypadku wyrobów już wytwarzanych przez przedsiębiorstwo, ale przede wszystkim przy opracowywaniu koncepcji nowych produktów i to już od samego początku fazy ich planowania (*ibidem*, s. 89).

Prezentując pierwszą definicję tabel kosztów warto dla porównania przytoczyć również i inne definicje, głównie te, które są najczęściej prezentowane w literaturze. Według T. Tanaki tabele kosztów są narzędziem zawierającym szczegółowe dane umożliwiające szybkie oszacowanie kosztów produktu z odpowiednią dokładnością. Wykorzystuje się je głównie przy podejmowaniu decyzji dotyczących ceny produktu, przy ustalaniu jego cech i funkcji, a także

* Dr, Katedra Finansów i Bankowości, Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu.

sposobu wytwarzania (Tanaka 1988). F. Robinson natomiast definiuje tabele kosztów jako rodzaj bazy danych zawierającej informacje o kosztach, jak również inne, szczegółowe dane dotyczące produktu, materiałów, komponentów, czy procesu produkcji, wykorzystywane głównie w fazie planowania nowych wyrobów (Robinson 1999, s. 93).

Analizując zaprezentowane definicje można powiedzieć, że tabele kosztów są rodzajem bardzo szczegółowej bazy danych, w której gromadzi się wszystkie informacje dotyczące kosztów produktu, a więc np. koszty zakupu materiałów lub podzespołów niezbędnych do jego wytworzenia, czy koszty pojedynczych procesów produkcyjnych realizowanych w przedsiębiorstwie. Stanowią one podstawowe źródło danych wykorzystywanych do szacowania kosztów nowych produktów lub obniżania kosztów tych wyrobów, które są już wytwarzane i dzięki temu tabele kosztów są idealnym narzędziem wspomagającym stosowany w firmie system rachunku kosztów. W tych tabelach, obok kosztów poszczególnych komponentów, umieszcza się często także wszelkie informacje o parametrach i cechach fizycznych wykorzystywanych części składowych, o ich substytutach, dostawcach oraz zasadach ich zakupu. Zawierają one również szczegółowe dane dotyczące kosztów realizowanych procesów wytwórczych, między innymi cenę pracy poszczególnych maszyn, koszt siły roboczej, koszt pojedynczych operacji wykonywanych w przedsiębiorstwie lub też poza nim przez inne firmy itp. (Robinson 1999, s. 93–97). Ilość i szczegółowość informacji znajdujących się w tabelach kosztów jest więc nieograniczona i zależy wyłącznie od potrzeb menedżerów firmy oraz możliwości stosowanych przez nich systemów gromadzenia danych.

Należy dodać, że stosowane w japońskich przedsiębiorstwach tabele kosztów zawierają również informacje dotyczące kosztów maszyn czy technologii produkcji dostępnych na rynku, ale niewykorzystywanych przez daną firmę. Uwzględnianie tych danych przy szacowaniu kosztów produktu jest niezwykle ważne, gdyż daje menedżerom możliwość znalezienia nowych, znacznie tańszych i bardziej efektywnych sposobów produkcji, a uzyskane przez nich wyniki stanowią podstawę przy podejmowaniu decyzji dotyczących wdrożenia nowych technologii, a także są brane pod uwagę przy ustalaniu celów w zakresie prowadzonej polityki inwestycyjnej.

Ze względu na to, że tabele kosztów zawierają bardzo dużą liczbę danych, powinny być przygotowane w taki sposób, aby poszukiwane w danej chwili informacje można było odnaleźć bez większych problemów. Pamiętać jednak należy, że wykorzystywanie tych tabel będzie miało sens tylko wtedy, gdy zawarte w nich informacje będą na bieżąco aktualizowane, a wszystkie zmiany zachodzące w firmie lub jej otoczeniu systematycznie uwzględniane¹. W prze-

¹ W tym celu, np. pracownicy działu zaopatrzenia spotykają się średnio co sześć miesięcy ze swoimi dostawcami i negocjują z nimi ceny kupowanych materiałów lub komponentów (Moden 1995, s. 169).

ciwnym wypadku staną się bezużyteczne. Ich przygotowaniem oraz bieżącą aktualizacją zajmują się specjalnie do tego celu zatrudnieni specjaliści, najczęściej księgowi, przy czym wymaga się od nich nie tylko znajomości zagadnień z zakresu rachunkowości zarządczej, ale również bardzo dobrego orientowania się w procesach produkcyjnych realizowanych w przedsiębiorstwie. Jak podają źródła, w dużych japońskich firmach zatrudniających 1000 osób, pracuje średnio aż trzech księgowych, których podstawowym zadaniem jest weryfikacja i ciągła aktualizacja tabel kosztów (Yoshikawa, Innes, Mitchell 1990, s. 34). Ponadto, prowadzenie i aktualizację tych tabel uważa się za jedno z najważniejszych zadań stawianych japońskim specjalistom z zakresu rachunkowości zarządczej (*Management...*, 1992, s. 34).

3. Rozwój tabel kosztów

Początkowo w tabelach kosztów gromadzone były tylko informacje dotyczące kosztów materiałów i komponentów niezbędnych do wytworzenia danego produktu. Tabele te najczęściej określano więc mianem tabel zakupowych (*purchasing cost table*), gdyż tworzone były głównie po to, aby dostarczać informacji wspomagających podejmowanie decyzji dotyczących wyboru konkretnych dostawców oraz ułatwiających prowadzenie z nimi negocjacji cenowych. Konieczność gromadzenia takich informacji wynika bezpośrednio ze specyfiki funkcjonowania dużych japońskich przedsiębiorstw, przejawiającej się w jednoczesnej współpracy z bardzo wieloma dostawcami. Dlatego też posiadanie dokładnych, na bieżąco aktualizowanych i jednocześnie szybko dostępnych informacji o kosztach materiałów i komponentów oferowanych przez obecnych, jak i potencjalnych dostawców, jest dla japońskich menedżerów szczególnie ważne.

Z czasem jednak zakres informacji gromadzonych w tabelach zakupowych ulegał stopniowemu rozszerzaniu. Zaczęto do nich włączać również pozostałe koszty ponoszone w trakcie procesu produkcyjnego, tj. koszty wynagrodzeń pracowników czy koszty wykorzystywanych maszyn, a w dalszej kolejności również koszty ponoszone w fazie sprzedaży. Wpłynęło to automatycznie na skomplikowanie tych tabel oraz pociągnęło za sobą konieczność ponoszenia wyższych kosztów ich prowadzenia, ale z drugiej strony znacznie rozszerzyło zakres ich dotychczasowych zastosowań. Tak rozbudowane tabele dały między innymi możliwość szacowania kosztów produktów w zależności od przyjętego sposobu ich wytwarzania. Pozwoliły również ocenić, w jaki sposób na koszt wyrobu wpływać będzie zmiana niektórych jego parametrów. Co więcej, prowadzenie tego typu analiz okazało się możliwe już w fazie planowania, przy czym wielkość kosztów danego produktu może być szacowana z bardzo dużą dokładnością i w zależności od tego, jakie cechy i funkcje będzie on posiadał.

Początkowo tabele kosztów przygotowywane były ręcznie w postaci papierowych katalogów. Taki sposób ich prowadzenia miał jednak dużą wadę, gdyż dotarcie do poszukiwanych informacji zabierało nierzadko bardzo wiele czasu. Ponadto zebrane w nich dane mogły być posortowane tylko według jednego kryterium, co spowalniało, a czasami nawet uniemożliwiało sporządzanie bardziej skomplikowanych analiz (Robinson 1999, s. 96–97). Problem ten udało się rozwiązać dopiero dzięki zastosowaniu systemów komputerowych. Obecnie tabele kosztów przygotowuje się i prowadzi już tylko w formie elektronicznej². Mogą one tym samym zawierać znacznie więcej informacji, a ich wyszukanie stało się znacznie szybsze i daje możliwość prowadzenia złożonych, wielowymiarowych analiz. Ponadto, coraz częściej tabele kosztów opracowuje się w taki sposób, aby informacje w nich zawarte mogły być bezpośrednio wykorzystywane przez inne programy komputerowe wspomagające proces projektowania nowego produktu, np. programy typu CAD (*computer-aided design*). W ten sposób zaprojektowanie wyrobu i jego procesu produkcyjnego staje się dużo prostsze, gdyż bardzo szybko można określić, w jaki sposób na koszty produktu wpłynie zastosowanie opracowanych przez inżynierów rozwiązań. Tabele kosztów pozwalają więc na bieżąco kontrolować koszty produktu, a wprowadzenie jakichkolwiek zmian w jego projekcie, np. zmiany średnicy koła czy pojemności baku, spowoduje natychmiastową aktualizację ich poziomu.

4. Rodzaje tabel kosztów

W literaturze przedmiotu spotyka się kilka różnych klasyfikacji tabel kosztów stosowanych w japońskich przedsiębiorstwach. Najbardziej popularny i najczęściej opisywany w literaturze jest podział dokonany przez Tanakę. Dzieli on tabele kosztów ze względu na możliwość zastosowania zawartych w nich informacji do szacowania kosztów ponoszonych w poszczególnych obszarach działalności firmy. Rozróżnia tym samym cztery główne rodzaje tabel kosztów (Tanaka, Yoshikawa, Innes, Mitchell 1990, s. 89–91).

- projektowe (*design cost table*) – są najmłodsza odmianą tabel kosztów i w praktyce nie zawsze stosowaną, zawierają koszty poszczególnych czynności związane z procesem planowania nowych produktów;
- produkcyjne (*production cost table*) – obejmują koszty poszczególnych procesów produkcyjnych realizowanych w przedsiębiorstwie, a tym samym pomagają projektantom i menedżerom wybrać najbardziej efektyw-

² W japońskiej firmie Nippondenso, zajmującej się produkcją elektronicznych podzespołów, zastosowanie systemów komputerów umożliwiło stworzenie aż 22 różnych rodzajów tabel kosztów (Sakurai, Scarbrough 1997, s. 43).

ną i jednocześnie najmniej kosztowną metodę wytwarzania danego produktu w zależności od jego cech i funkcji;

- zakupowe (*purchasing cost table*) – zawierają szczegółowe informacje o cenach niezbędnych materiałów i podzespołów wytwarzanych przez obecnych i potencjalnych dostawców oraz kosztach ich zakupu; wspomagają tym samym negocjacje cenowe i umożliwiają wybór najlepszego dostawcy i najdogodniejszego sposobu zakupu;
- dystrybucyjne (*distribution cost table*) – obejmują koszty funkcjonowania różnych możliwych kanałów dystrybucji wytwarzanych produktów, a tym samym wspomagają menedżerów przy podejmowaniu decyzji dotyczących wyboru najkorzystniejszego z nich.

Drugi, często spotykany podział tabel kosztów to podział ze względu na szczegółowość zawartych w nich informacji, a tym samym możliwość ich zastosowania w poszczególnych fazach cyklu życia produktu. Według tego kryterium rozróżnia się dwa rodzaje tabel kosztów, tj.: tabele ogólne (ang. *approximate cost tables*) oraz tabele szczegółowe (*detailed cost table*) (Yoshikawa, Innes, Mitchell 1990, s. 33–34).

Ogólne tabele kosztów są wykorzystywane na początku fazy planowania nowego produktu, kiedy określa się jego wstępną koncepcję, podstawowe cechy oraz sporządza pierwszy projekt. Dokładne ustalenie kosztów takiego produktu jest niemożliwe i zupełnie niecelowe, dlatego też stosowane na tym etapie tabele kosztów mają jedynie ułatwić określenie pierwszej, przybliżonej ich wartości i w ten sposób pomóc projektantom w ostatecznym zdefiniowaniu produktu, ustaleniu jego podstawowych funkcji oraz mają dać wskazówki co do wyboru możliwych wariantów jego produkcji. Tabele te są więc bardzo uproszczone i zawierają tylko podstawowe informacje o kosztach bez uwzględniania wielu szczegółowych kryteriów, gdyż liczba parametrów produktu, jaką można wziąć pod uwagę, jest na tym etapie niewielka.

Tabele szczegółowe są natomiast stosowane pod koniec fazy planowania, kiedy został już dokładnie zdefiniowany projekt nowego produktu, a także po rozpoczęciu procesu jego wytwarzania. W przeciwieństwie do tabel ogólnych zawierają one szczegółowe informacje o kosztach poszczególnych komponentów czy pojedynczych czynności niezbędnych do jego wytworzenia przy jednoczesnym uwzględnieniu różnych, możliwych parametrów, takich jak np. rodzaj zastosowanej maszyny czy materiału, wybrana metoda jego cięcia itp. Przykładami parametrów, które można zastosować przy ustalaniu kosztów wywiercenia otworu mogą być np. rodzaj użytej maszyny, rodzaj użytego materiału, wielkość otworu, czy też jego głębokość itp. W zależności od rodzaju i liczby przyjętych parametrów tworzy się następnie wielowymiarowe macierze prezentujące koszt danej czynności. Przykład takiej macierzy prezentującej koszt wywiercenia otworu w zależności od rodzaju zastosowanego materiału oraz wielkości otworu przedstawiony został w tab. 1.

Tabela 1

Macierz prezentująca koszty wywiercenia otworu

Rodzaj materiału	Średnica otworu											
	3 cali				5 cali				7 cali			
	KM	KP	KO	Razem	KM	KP	KO	Razem	KM	KP	KO	Razem
Plastik	2	2	1	5	3	4	4	9	4	6	3	13
Stal	4	2	3	9	6	5	3	14	7	6	3	16
Aluminium	3	2	2	7	5	4	2	11	6	6	3	15

Objaśnienia: KM – koszty materiałów, KP – koszty przerobu (maszyn i robocizny), KO – koszty zarządu.

Źródło: T. Yoshikawa, J. Innes, F. Mitchell (1990), s. 31.

Szczegółowe tabele kosztów pozwalają więc z dużą dokładnością oszacować koszty nowego produktu, a tym samym można je z powodzeniem wykorzystać w fazie planowania, przy ustalaniu, czy uda się osiągnąć założony poziom kosztu produktu. Co więcej, w japońskich przedsiębiorstwach tabele te są również szeroko stosowane po rozpoczęciu fazy wytwarzania i wspomagają proces dalszej obniżki kosztów produktu w ramach stosowanego tam rachunku ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*).

Ostatni sposób klasyfikacji tabel kosztów stosowanych w japońskich przedsiębiorstwach, to podział ze względu na sposób ich budowy, a dokładniej mówiąc sposób prezentacji informacji o kosztach (Tanaka, Yoshikawa, Innes, Mitchell 1993, s. 91). Według tego kryterium wyróżnia się dwa rodzaje tabel. Pierwszy z nich to tabele, które często są określane mianem tradycyjnych, gdyż informacje o kosztach prezentuje się w nich przez pryzmat poszczególnych komponentów i podzespołów stosowanych w procesie produkcyjnym danego wyrobu. Dają one zatem możliwość szacowania kosztów produktu w sposób tradycyjny, a więc na podstawie kosztów materiałów, komponentów, maszyn, pracowników itp. wykorzystanych do jego wytworzenia. Coraz częściej jednak w japońskich firmach tworzone są tabele, w których informacje o kosztach gromadzi się w zależności od funkcji, jakie analizowany produkt spełnia dla klientów. Koszt danego wyrobu jest w tym przypadku sumą kosztów poszczególnych jego funkcji. Budowa takich tabel jest jednak nieco inna niż tabel tradycyjnych, gdyż zależności między funkcjami produktu a ich kosztami przedstawia się najczęściej w postaci równań matematycznych.

Omawiając rodzaje tabel kosztów stosowanych w japońskich przedsiębiorstwach warto w tym miejscu przedstawić również informacje o ich wykorzystaniu w praktyce. Z badań przeprowadzonych przez Tanakę wynika, że zaledwie 7% firm objętych przez niego badaniem stosowało tabele ogólne, 33% – tabele

szczegółowe, zaś pozostałe 60% respondentów jednocześnie jedno i drugie. Ponadto, w przedsiębiorstwach japońskich znacznie bardziej popularne są tradycyjne tabele kosztów – wykorzystywało je aż 79% badanych przedsiębiorstw, pozostałe 21% tworzyło natomiast tabele kosztów biorąc za podstawę funkcje danego produktu (Yoshikawa, Innes, Mitchell 1990, s. 34).

5. Wykorzystanie tabel kosztów w procesie szacowania kosztów nowego produktu w przedsiębiorstwach japońskich

Szacowanie kosztów nowego produktu jest procesem złożonym, gdyż zgodnie z przyjętymi w Japonii zasadami koszt ten traktuje się znacznie szerzej i obejmuje on również te wielkości, których w naszych warunkach się do niego nie zalicza, lecz traktuje jako koszty okresu. Proces ten przebiega stopniowo i – jak podaje Tanaka – polega na wyznaczeniu kosztów produktu według następujących grup (Tanaka, Yoshikawa, Innes, Mitchell 1990, s. 92):

- koszty materiałów (*direct material cost*),
- koszty przerobu (*conversion cost*),
- koszty ogólnego zarządu (*factory management cost*),
- koszty ponoszone w fazie planowania produktu (*development and design cost*).

5.1. Koszty materiałów

Koszty materiałów niezbędnych do wytworzenia danego produktu wyznacza się jako iloczyn jednostkowego kosztu danego materiału i przyjętej (standardowej) wielkości jego zużycia przypadającej na jednostkę produktu. Tę zasadę zapisać można w następujący sposób:

$$K_m = k_{mj} \times z$$

gdzie:

- K_m – koszt zużytych materiałów,
- k_{mj} – koszt jednostkowy materiału,
- z – standardowe zużycie.

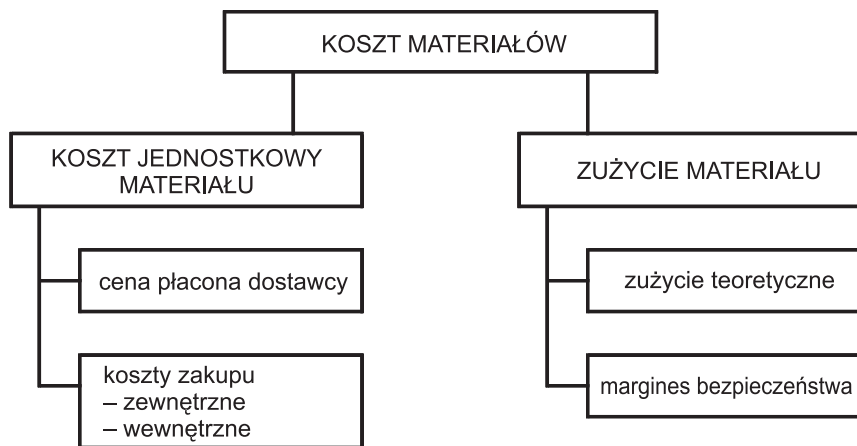
Koszt jednostkowy jest wielkością wynikającą bezpośrednio z tabel kosztów. Zgodnie jednak ze stosowanymi w japońskich firmach zasadami zalicza się do niego, oprócz ceny płaconej dostawcy, także wszystkie koszty związane z jego zakupem. Japończycy dzielą te koszty na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią koszty zewnętrzne, a więc te, które związane są z czynnościami realizowanymi poza przedsiębiorstwem. Obejmują one np. koszty transportu, załadun-

ku czy ubezpieczenia zakupionych materiałów. Drugą grupę stanowią koszty wewnętrzne, czyli koszty tych czynności, które realizowane są wewnątrz firmy. Są to, między innymi, koszty magazynowania, koszty wewnętrznych kontroli, a nawet koszty funkcjonowania działu zaopatrzenia.

Druga zmienna, której znajomość jest niezbędna do oszacowania kosztów materiałów, to wielkość ich zużycia. Wyznacza się je najczęściej jako sumę zużycia teoretycznego (lub zużycia netto) oraz tzw. minimalnego marginesu bezpieczeństwa. Zużycie teoretyczne to wielkość wynikająca bezpośrednio ze stosowanej w przedsiębiorstwie technologii produkcji, wykorzystywanych maszyn lub narzędzi, a jego wartość określa się na podstawie szczegółowych planów. Margines bezpieczeństwa jest to natomiast różnica między zużyciem rzeczywistym a teoretycznym. Uwzględnia on więc wszelkie ubytki i straty materiałowe powstałe w wyniku błędów, uszkodzeń czy testów prowadzonych przed rozpoczęciem procesu produkcji, a związanych z koniecznością przestawienia lub odpowiedniego dostosowania maszyn.

Zasady wyznaczania kosztu materiałów zostały przedstawione na schemacie 1.

Schemat 1



Źródło: opracowanie własne.

5.2. Koszty przerobu

Drugą grupę kosztów uwzględnianych w procesie szacowania kosztów nowego produktu stanowią koszty przerobu. Składają się na nie koszty maszyn i urządzeń wykorzystanych w procesie produkcyjnym oraz wynagrodzenia pracowników:

$$K_p = K_s + K_w$$

gdzie:

K_p – koszty przerobu,

K_s – koszty maszyn,

K_w – koszty wynagrodzeń.

Koszty poszczególnych maszyn zawarte są w tabelach kosztów, przy czym podaje się je w przeliczeniu na jedną godzinę ich pracy. Wartość tę oblicza się dzieląc roczne, planowane koszty związane z wykorzystywaniem danej maszyny przez założoną liczbę godzin jej pracy:

$$k_{m/h} = \frac{K_{rs}}{X_r}$$

gdzie:

$k_{m/h}$ – koszt maszynogodziny,

K_{rs} – roczny koszt funkcjonowania maszyny,

X_r – roczna liczba godzin funkcjonowania maszyny.

Do kosztów wykorzystywanych maszyn, podobnie jak ma to miejsce przy określaniu kosztów zużytych materiałów, zalicza się wszystkie koszty związane z ich funkcjonowaniem, a więc oprócz amortyzacji również koszty ich ubezpieczenia, oświetlenia, okresowych konserwacji oraz koszty zużytej energii. Wyznaczony zgodnie z zaprezentowanym wzorem koszt jednostkowy przypadający na godzinę pracy maszyny przemnaża się następnie przez czas pracy niezbędny do wytworzenia danego produktu, otrzymując w ten sposób pierwszą część kosztów przerobu przypadających na każdą sztukę wyrobu.

Drugą grupę kosztów przerobu stanowią wynagrodzenia, przy czym wyraża się je również w przeliczeniu na godzinę pracy robotnika. W tym celu dzieli się łączne roczne koszty związane z zatrudnieniem pracowników przez roczną liczbę godzin ich pracy. Do kosztów wynagrodzeń zalicza się obok płac pracowników bezpośrednio produkcyjnych również koszty ich zatrudnienia i szkoleń, a także koszty funkcjonowania działu kadr.

Jeżeli wytworzenie danego produktu wymaga zrealizowania kilku odrębnych czynności lub też proces ten przebiega w kilku fazach, a każda z nich realizowana będzie w odrębnym dziale, wówczas do szacowania kosztów przerobu wykorzystać można inną metodę, szczegółowo opisaną przez Modena i szeroko stosowaną wśród japońskich producentów samochodów (Moden 1995, s. 163–167). Polega ona na określeniu albo kosztu danej czynności przypadającego na jednostkę wyrobu albo kosztów danego działu przypadających na jedną

godzinę jego pracy. W pierwszym przypadku łączne koszty dzieli się przez planowaną liczbę wytworzonych produktów lub wykonanych czynności w ciągu danego roku, w drugim natomiast przez planowaną liczbę godzin. Oba podejścia przedstawiono za pomocą wzorów:

- koszt wykonania danej czynności lub zadania:

$$k_{cz} = \frac{K_{fd}}{X}$$

gdzie:

k_c – jednostkowy koszt wykonania danej czynności (w danym dziale firmy),
 K_{fd} – planowany roczny koszt funkcjonowania danego działu,
 X – planowana liczba czynności, które zostaną wykonane w ciągu roku w danym dziale firmy,

- koszt godziny pracy danego działu:

$$k_{d/h} = \frac{K_{fd}}{H}$$

gdzie:

$k_{d/h}$ – koszt godziny pracy danego działu,
 K_{fd} – planowany roczny koszt funkcjonowania danego działu,
 H – roczna liczba godzin pracy danego działu wyznaczona w następujący sposób:

$$H = Ts \times Xs$$

gdzie:

Ts – średni czas wykonania danej czynności,
 Xs – średnia roczna wielkość produkcji.

5.3. Koszty planowania

Koszty te obejmują koszty ponoszone w fazie planowania nowego produktu. Określenie ich poziomu jest zazwyczaj trudne, gdyż proces planowania jest procesem niestandardowym, w którym nie można jednoznacznie wyodrębnić konkretnych czynności i tym samym przyporządkować im standardowych kosztów. Dlatego też koszty te określa się w japońskich przedsiębiorstwach najczęściej metodą porównawczą, tzn. na podstawie kosztów, jakie zostały poniesione przy planowaniu wcześniejszych produktów.

5.4. Koszty ogólnego zarządu

Do kosztów ogólnego zarządu w przedsiębiorstwach japońskich zalicza się tylko te koszty, które nie zostały ujęte w trzech poprzednich grupach. Obejmują one między innymi koszty funkcjonowania działu księgowości, zarządu czy kontroli jakości itp. (Moden 1995, s. 168–169). Niemniej jednak i te koszty wiele firm uwzględnia przy kalkulacji kosztu jednostkowego produktu. W tym celu dzieli się łączną wartość kosztów zarządu przez liczbę roboczogodzin lub liczbę maszynogodzin ustalonych wcześniej przy kalkulacji kosztów przerobu. W praktyce japońskich przedsiębiorstw spotyka się również sytuacje, w których to koszty zarządu przydziela się do konkretnych wyrobów za pomocą różnych kluczy rozliczeniowych, indywidualnie dostosowanych do rodzaju kosztów wchodzących w skład tej grupy.

6. Korzyści płynące ze stosowania tabel kosztów

Prowadzenie tabel kosztów i wykorzystywanie informacji w nich zawartych daje przedsiębiorstwu ogromne korzyści i jednocześnie dużą przewagę konkurencyjną nad firmami, które takiej metody nie stosują. Korzyści płynące z ich stosowania szeroko przedstawiają Yoshikawa, Innes i Mitchell, dzieląc je na dwie grupy: korzyści bezpośrednie i pośrednie (*ibidem*, s. 35–36). Do korzyści bezpośrednich zaliczają oni przede wszystkim fakt, że tabele kosztów wspomagają proces planowania nowego produktu, a ich stosowanie w połączeniu z rachunkiem kosztów docelowych pozwala znacznie wcześniej ocenić rentowność produktu i odrzucić te projekty, których ewentualna realizacja byłaby dla firmy nieopłacalna. Ponadto wskazują oni, że tabele kosztów zawierają informacje stanowiące podstawę do prowadzenia negocjacji cenowych z dotychczasowymi oraz potencjalnymi dostawcami. Celem tych negocjacji jest oczywiście wybór najkorzystniejszych ofert pod względem jakości i ceny, a chęć zdobycia przez dostawców intratnych kontraktów zmusza ich do ciągłego wdrażania najnowszych technologii i zakupu nowych maszyn i urządzeń. Tabele kosztów odgrywają też ogromną rolę w procesie zarządzania kosztami i wspomagają proces ich redukcji zarówno w fazie planowania, jak i po rozpoczęciu produkcji.

Wśród korzyści pośrednich wspomniani autorzy wymieniają natomiast to, że wykorzystywanie informacji zawartych w tabelach kosztów umożliwia poznanie najważniejszych czynników mających wpływ na koszty poszczególnych produktów czy pojedynczych procesów realizowanych w przedsiębior-

stwie. Informacje te pozwalają również na szacowanie kosztów, w zależności od różnych możliwych sposobów wytwarzania produktu, a dzięki temu można je wykorzystać do porównywania kosztów alternatywnych rozwiązań.

Należy pamiętać, że tabele kosztów były rozwijane w japońskich firmach przez bardzo długi okres. Dlatego też menedżerowie firm, w których obecnie planuje się ich zastosowanie, muszą zdawać sobie sprawę, że pełne wdrożenie wymaga czasu i zaangażowania, a korzyści z ich wykorzystywania nie pojawiają się od razu.

Streszczenie

Tabele kosztów to jedno z najczęściej stosowanych w japońskich przedsiębiorstwach narzędzi wspomagających metody zarządzania kosztami. Są to szczegółowe bazy danych, w których gromadzi się wszystkie informacje dotyczące kosztów procesów realizowanych w przedsiębiorstwie, dzięki czemu stanowią one podstawowe źródło danych wykorzystywanych do szacowania kosztów nowych produktów lub obniżania kosztów produktów już wytwarzanych. Od momentu pierwszego opracowania tabele kosztów ulegały ciągłemu rozwojowi. Rozszerzano zakres informacji kosztowych w nich zawartych, jak również praktyczne możliwości ich zastosowania. Rozdział poświęcony jest szczegółowemu omówieniu zasad funkcjonowania i możliwości wykorzystania japońskich tabel kosztów.

Literatura

- Management Accounting Guideline – implementing Target Costing*, CMA, 1992, nr 28.
- Moden Y. (1995), *Cost reduction systems – target costing and kaizen costing*, Productivity Press, Portland.
- Robinson F. (1999), *A practical guide to target costing*, Wydawnictwo CIMA, London.
- Sakurai M., Scarbrough D. (1997), *Japanese cost management*, Crisp Publications, California.
- Tanaka M. (1988), *Cost estimation methods for physical and functional level*, „Cost Accounting”, No. 2.
- Tanaka M., Yoshikawa T., Innes J., Mitchell F. (1993), *Contemporary Cost Management*, Chapman & Hill, London.
- Yoshikawa T., Innes J., Mitchell F. (1990), *Cost Tables: A Foundation of Japanese Cost Management*, „Journal of Cost Management” Fall.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-387-0