

Grzegorz Lew

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lewgrzes@prz.edu.pl

RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH KLIENTA W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLOWYM

CUSTOMER'S TARGET COST ACCOUNTING IN COMMERCIAL COMPANY

DOI: 10.15611/pn.2017.472.19

JEL Classification: M41, O16

Streszczenie: Rachunek kosztów klienta jest narzędziem, które ma za zadanie optymalizować rentowność relacji z klientami. Każde przedsiębiorstwo handlowe może wdrożyć i prowadzić taki rachunek kosztów. Jednak stopień złożoności rachunku kosztów klienta będzie determinował możliwość stosowania danego modelu rachunku kosztów klienta w konkretnym przedsiębiorstwie. Jedną z możliwości jest integracja obecnie stosowanych rozwiązań z rachunkiem kosztów klienta. W artykule przedstawiono model zintegrowanego rachunku kosztów klienta z rachunkiem kosztów docelowych. Celem artykułu jest poddanie analizie i wskazanie możliwości integracji rachunku kosztów klienta z rachunkiem kosztów docelowych w przedsiębiorstwach handlowych. W opracowaniu wykorzystano krytyczną analizę literatury, dedukcję oraz modelowanie, które w naukach społecznych jest substytutem doświadczenia.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, koszty, klient, koszty docelowe.

Summary: Customer cost accounting is a tool designed to optimize the profitability of customer relationships. Any commercial company can implement and run such cost accounting. However, the complexity of customer cost accounting will determine the possibility of using a given model of customer cost accounting in a particular company. One solution is to integrate the solutions currently used with customer cost accounting. The article presents a model of customer cost accounting integrated with target cost accounting. The aim of this article is to analyze and point out opportunities for the integration of customer cost accounting with target cost accounting in commercial companies. In this study a critical analysis of literature, deduction and modeling, which in the social sciences is a substitute of experience, were used.

Keywords: cost accounting, costs, customer, target costs.

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa handlowe dostrzegają potrzebę rozszerzenia zakresu pomiaru ekonomicznego z podmiotu gospodarczego na szeroko pojęte relacje z otoczeniem, a w szczególności z głównym interesariuszem zewnętrznym, jakim jest klient. Zmiana strategii współczesnych przedsiębiorstw na zaspokajanie potrzeb klientów znalazła swoje odzwierciedlenie w nowych metodach rachunkowości zarządczej. W publikacjach naukowych z zakresu rachunkowości zarządczej coraz częściej zaczęło się pojawiać pojęcie klient (*customer*). Pomiar prowadzony w odniesieniu do relacji z klientami, w ramach obecnych metod rachunkowości zarządczej, ma za zadanie kreować w rzetelny i wiarygodny sposób obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Zarządzający i pracownicy przedsiębiorstw handlowych w coraz większym stopniu doceniają rolę klienta w realizacji celów strategicznych i operacyjnych przedsiębiorstw, a w szczególności w kreowaniu wartości dla właścicieli. Jednak ciągle niedostateczna jest wiedza wśród pracowników przedsiębiorstw handlowych wszystkich szczebli zarządzania, jak dokonywać pomiaru znaczenia klienta dla przedsiębiorstwa. W ramach rachunkowości, zarówno tej finansowej, jak i zarządczej, pomiar znaczenia klientów dla przedsiębiorstw handlowych powinien odbywać się przez pryzmat rentowności klienta.

Pierwszym powodem tej ewolucji jest dostrzeżenie przez przedsiębiorstwa handlowe faktu, że w celu ustalenia rentowności relacji z klientem nie jest istotna pojedyncza transakcja dokonana z nim, ale całość relacji z tym klientem prowadzonych w długoletnim horyzoncie czasowym. Drugim powodem ewolucji pojęcia koszt klienta jest zmiana sposobu postrzegania zawartości merytorycznej tego pojęcia. Kosztem klienta są nie tylko koszty, które dotyczą klienta w bezpośredni sposób, lecz wszystkie koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo handlowe. Jeżeli klienci są faktycznie głównym i praktycznie jedynym źródłem przychodów z działalności operacyjnej przedsiębiorstw handlowych, to wszystkie koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo handlowe jako całość na osiągnięcie tych przychodów są kosztami, które można przypisać do tych klientów. A zatem problematyka pomiaru rzeczywistych kosztów klienta nabiera priorytetowego znaczenia w nawiązywaniu i utrzymywaniu długotrwałych i rentownych relacji z klientami.

Rachunki kosztów są podstawowymi narzędziami wspomagającymi zarządzających optymalizacją kosztów, także relacjami z klientami. W praktyce istnieje wiele innych metod optymalizacji kosztów tych relacji (patrz np.: [Chłodnicka, Zimon 2013]), jednak to dedykowane rachunki kosztów odgrywają kluczową rolę.

Problematyka wykorzystania różnych metod rachunkowości zarządczej w finansowym pomiarze relacji z klientami jest coraz szerzej podejmowana w literaturze przedmiotu, przede wszystkim anglojęzycznej.

Rachunek kosztów klienta należy definiować jako proces identyfikacji, klasyfikacji, pomiaru, wyceny, gromadzenia, rozliczania (kalkulowania), analizowania

oraz prezentacji kosztów wynikających z nawiązywania, utrzymywania i prowadzenia relacji z klientami oraz wykorzystania zasobów na potrzeby obsługi tych relacji w sposób umożliwiający ustalenie skumulowanych kosztów klienta lub segmentu klientów (szerzej: [Lew 2015, 2016]).

Rachunek kosztów klienta powinien obejmować całość działań przedsiębiorstwa, tak aby w kompleksowy sposób wspierać zarządzających w podejmowaniu decyzji.

Celem artykułu jest poddanie analizie i wskazanie możliwości integracji rachunku kosztów klienta z rachunkiem kosztów docelowych w przedsiębiorstwach handlowych. W opracowaniu wykorzystano krytyczną analizę literatury, dedukcję oraz modelowanie, które w naukach społecznych jest substytutem doświadczenia.

2. Rachunek kosztów docelowych

Powszechnie uważa się, że rachunek kosztów docelowych (jap. *Genka Kikaku*, ang. *Target Costing*) powstał w Toyota Motor Corporation w latach sześćdziesiątych XX wieku, jednak pewne jego elementy pojawiały się w różnych przedsiębiorstwach japońskich czy amerykańskich już na przełomie XIX i XX wieku. W literaturze pierwszy artykuł na temat tego rachunku kosztów ukazał się w języku japońskim w 1977 roku [Tanaka 1977]. Jednak szersze rozpropagowanie koncepcji *target costing* to dopiero lata osiemdziesiąte i dziewięćdziesiąte XX wieku, kiedy pojawiło się sporo publikacji w języku angielskim (np. [Hiromoto 1988; Sakurai 1989; Monden, Hamada 1991; Kato 1993]), za którymi o tym rachunku kosztów zaczęto pisać w literaturze światowej.

W Polsce pierwsze publikacje na temat *target costing* zaczęły pojawiać się w latach dziewięćdziesiątych XX wieku [Goliszewski 1991; Sobańska 1997, 1998; Szycha 1996]. Ogólnie lata dziewięćdziesiąte XX wieku przyniosły dużą liczbę publikacji, które powstawały na podstawie wdrożeń tego rachunku kosztów w przedsiębiorstwach.

Rachunek kosztów docelowych definiowany jest różnie, w zależności od doświadczeń naukowców, którzy starają się go przedstawić w uogólnionej postaci. B. Zackiewicz [2005] w swoim opracowaniu prezentuje 44 definicje *target costing* wyszukane w literaturze światowej. Według najbardziej ogólnej definicji rachunek kosztów docelowych należy traktować jako narzędzie zarządzania kosztami, którego celem jest obniżenie wszystkich składników kosztów danego nośnika kosztów w całym cyklu jego życia dzięki zaangażowaniu wszystkich pracowników przedsiębiorstwa [Sakurai 1989, s. 40]. Y. Kato argumentuje, że rachunek kosztów docelowych jest całościowym systemem redukcji kosztów w całym cyklu życia danego nośnika kosztów, przy jednoczesnym zaspokojeniu wymagań klientów w zakresie jakości, funkcjonalności i niezawodności [Kato 1993, s. 36]. Uważa, że ta redukcja kosztów może odbywać się za pomocą różnych narzędzi.

A zatem głównym zadaniem integracji rachunku kosztów klienta z rachunkiem kosztów docelowych (rachunku kosztów docelowych klienta) będzie ciągłe dążenie do maksymalnej obniżki kosztów usługi handlowej, w skład której wchodzić będą towary sprzedawane klientom, procesy związane z zakupem i magazynowaniem tych towarów, procesy logistyczne oraz wszelkie działania związane z pozyskaniem i obsługą klientów.

3. Rachunek kosztów docelowych klienta

Koncepcja rachunku kosztów docelowych klienta powinna uwzględniać segmentację klientów oraz cykl życia klienta w przedsiębiorstwie handlowym. Integrując rachunek kosztów klienta z rachunkiem kosztów docelowych, należy uwzględnić implikacje wynikające z tych rachunków kosztów. Przedstawiają się one następująco:

- relacje z klientami mają ograniczony czas trwania,
- relacje z klientami różnie się kształtują w zależności od fazy cyklu życia klienta,
- wartość rentowności klienta podlega zmianom w zależności od faz życia klienta oraz segmentu, w którym dany klient się znajduje,
- polityka cenowa przedsiębiorstwa handlowego musi być dedykowana konkretnemu klientowi w zależności od stanu relacji z nim,
- w różnych fazach relacji z klientami i w stosunku do różnych segmentów klientów przedsiębiorstwo handlowe będzie zmuszone do korzystania z innego zestawu działań skierowanych do klienta, aby relacje te były rentowne,
- efekt skali i efekt doświadczenia mają wpływ na rentowność klienta na różne sposoby w różnych fazach życia klienta,
- w każdej fazie życia klienta wymagają odmiennej strategii,
- konieczne jest odpowiednie kształtowanie strategii wobec usługi handlowej, jej ciągłe dopasowywanie do aktualnych potrzeb danego klienta (segmentu klientów), co powodować będzie zmianę kosztów relacji z klientami oraz ich rentowności.

Zastosowanie rachunku kosztów docelowych klienta w przedsiębiorstwach handlowych spowoduje zmianę podejścia do sposobu ustalania kosztów klientów. Rachunek kosztów docelowych klienta będzie charakteryzował się specyficznymi cechami, do których między innymi zaliczyć można:

- odmienny sposób ustalania kosztów klienta (odmienny od innych rachunków kosztów klienta),
- ściśle powiązanie z potrzebami klientów,
- równie silny nacisk na optymalizację kosztów w każdej fazie relacji z klientami,
- współdziałanie wszystkich pracowników przedsiębiorstwa handlowego w celu redukcji kosztów relacji z klientami,
- tworzenie łańcucha wartości dla klientów.

W koncepcji rachunku kosztów docelowych klienta główną cechą odróżniającą ten rachunek od innych rachunków kosztów klienta jest specyficzne podejście w ustalaniu kosztów klienta, a dokładniej wszystkich działań, które związane są z pozyskaniem i obsługą klientów. Punktem wyjścia przy ustalaniu kosztów klienta jest cena rynkowa danego towaru czy asortymentu towarów (a dokładniej koszyka towarów, które kupuje dany klient). Ponieważ w cenę towaru najczęściej wliczone są również koszty usługi handlowej, to ceny rynkowe towarów dotyczą również tej kategorii kosztów. W kalkulacji kosztów konkretnego klienta przedsiębiorstwo handlowe musi uwzględnić poziom ceny, którą jest skłonny zapłacić dany klient. Z powodu odmiennych preferencji poszczególnych klientów cena ta może się różnić nawet w stosunku do tego samego rodzaju towarów. Cenę będącą podstawą kalkulacji kosztów klienta określa się mianem ceny docelowej (*target price*). Od tak ustalonej ceny odejmuje się pożądaną wartość docelowej marży (*target profit*), którą przedsiębiorstwo handlowe chciałoby zrealizować dzięki sprzedaży określonych towarów danemu klientowi. Różnica pomiędzy docelowymi przychodami realizowanymi dzięki danemu klientowi a docelową marżą uzyskaną na sprzedaży towarów temu klientowi określa maksymalne docelowe koszty tego klienta, które nie mogą zostać przekroczone, aby przedsiębiorstwo handlowe mogło zrealizować zakładaną marżę pokrycia na poziomie tego konkretnego klienta. A zatem koszty docelowe danego klienta wyrazić można za pomocą formuły:

$$K_{DK} = P_{DK} - M_{DK},$$

gdzie: K_{DK} – koszt docelowy klienta; P_{DK} – przychody docelowe uzyskane dzięki klientowi; M_{DK} – marża docelowa ze sprzedaży danemu klientowi.

Koszty docelowe poszczególnych klientów mogą się różnić w zależności od potrzeb klientów oraz zestawu działań potrzebnych do zaspokojenia tych potrzeb. Koszty docelowe całego przedsiębiorstwa handlowego będą sumą kosztów docelowych wszystkich klientów:

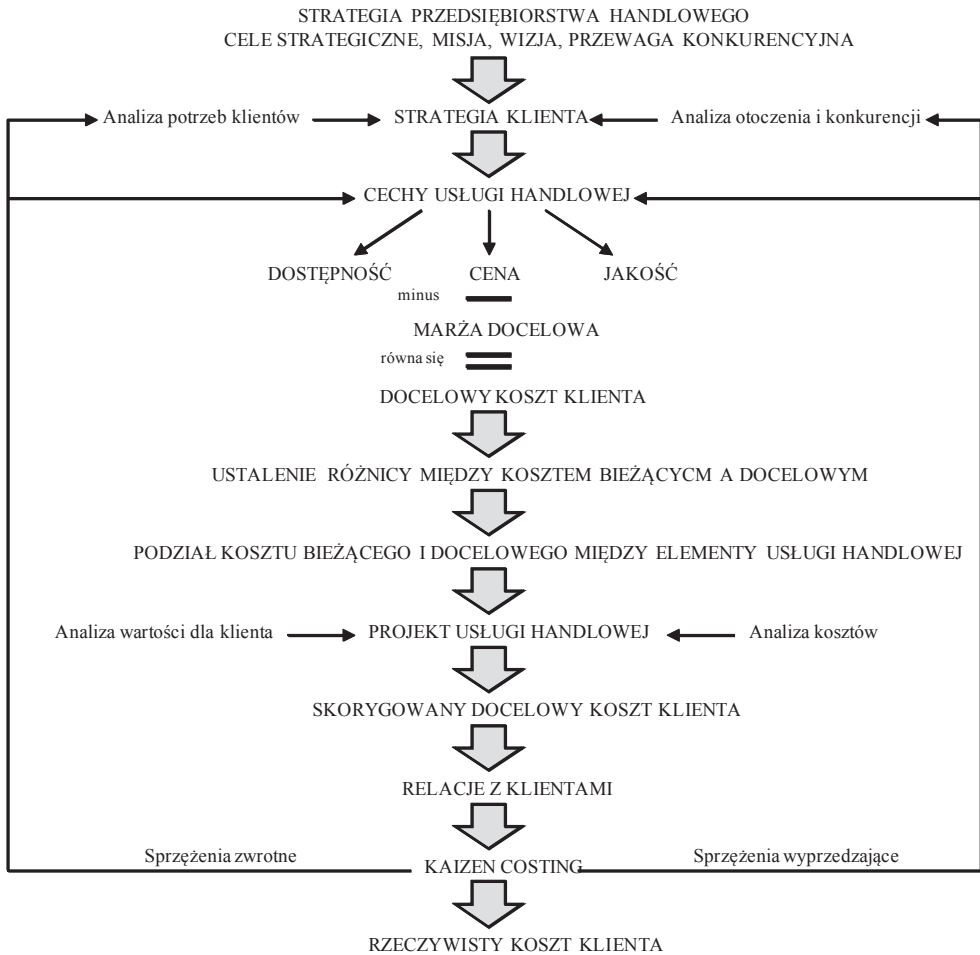
$$K_D = \sum_{i=1}^n P_{DKi} - \sum_{i=1}^n M_{DKi},$$

gdzie: K_D – koszty docelowe przedsiębiorstwa handlowego; P_{DKi} – przychody docelowe realizowane dzięki sprzedaży towarów i -temu klientowi; M_{DKi} – marża docelowa do osiągnięcia na poziomie i -tego klienta.

W wyniku segmentacji klientów polityka cenowa przedsiębiorstwa będzie dostosowywana do poszczególnych klientów w zależności od zaliczenia ich do danego segmentu, a co za tym idzie – każdy klient może mieć inną cenę transakcyjną na dany towar. Z tego powodu przychody osiągane ze sprzedaży towarów konkretnemu klientowi określić należy według formuły:

$$P_{DK} = \sum_{i=1}^n c_{jTi} \times m_T,$$

gdzie: P_{DK} – przychody docelowe realizowane dzięki sprzedaży towarów i -temu klientowi; c_{jTi} – cena jednostkowa danego towaru oferowana i -temu klientowi; m_T – ilość danego towaru.



Rys. 1. Model rachunku kosztów docelowych klienta

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem [Ansari i in. 1997, s. 25].

Ogólnie stwierdzić można, że rachunek kosztów docelowych klienta jest nie tylko rachunkiem kosztów, ale także, a nawet przede wszystkim metodą strategicznego

zarządzania kosztami klienta, której celem jest zarówno redukcja kosztów całkowitych, jak i planowanie wyniku finansowego z wykorzystaniem informacji z otoczenia przedsiębiorstwa handlowego, odnoszących się do działań w ramach relacji z klientami w powiązaniu z doświadczeniem pracowników.

Rachunek kosztów klienta prowadzony przez przedsiębiorstwo handlowe jest źródłem informacji o kosztach klientów, które można z powodzeniem wykorzystać w rachunku kosztów docelowych. Rachunek kosztów docelowych zintegrowany z rachunkiem kosztów klienta ukierunkowany jest na wyznaczenie kosztu docelowego i takie zaprojektowanie działań w ramach relacji z klientami (zaczynając od pozyskania klienta, a kończąc na minimalizacji negatywnych skutków odejścia klienta), które umożliwią redukcję bieżących kosztów klienta do poziomu kosztów docelowych. Tak sformułowany cel w powiązaniu z działaniami podejmowanymi przez przedsiębiorstwo handlowe w ramach rachunku kosztów klienta pozwala na poprawę pozycji przedsiębiorstwa pod względem kosztów zarówno dla obecnych, jak i nowych klientów. Model zintegrowanego z rachunkiem kosztów klienta rachunku kosztów docelowych przedstawia rys. 1.

Etapy rachunku kosztów docelowych klienta można umownie podzielić na dwie główne fazy. Faza pierwsza zaczyna się od ustalenia strategii przedsiębiorstwa handlowego, a kończy na ustaleniu kosztu docelowego. Fazę tę można nazwać fazą koncepcyjną. Druga faza to faza realizacji, w której dzięki porównaniu docelowego kosztu klienta z kosztem bieżącym możliwe jest wdrożenie działań, których celem jest redukcja bieżących kosztów klienta do pożądanego poziomu kosztu docelowego. W ramach tej fazy konieczne jest ciągle doskonalenie działań w trakcie realizacji relacji z klientami.

W celu przeprowadzenia rachunku kosztów docelowych klienta przedsiębiorstwa handlowe w pierwszej fazie, na podstawie swojej strategii, muszą określić funkcje usługi handlowej (towary, jakość, dostępność, cena, rzetelność, niezawodność) oraz dokonać specyfikacji wszystkich działań, które są podejmowane dla realizacji tych funkcji. Następnie na podstawie analizy przeprowadzonej wśród klientów należy ocenić stopień ważności lub znaczenie każdej funkcji dla klientów lub ich segmentów. Na podstawie tych badań przedsiębiorstwa handlowe mają możliwość stworzenia rankingu funkcji usługi handlowej dla poszczególnych klientów lub segmentów. Przy tworzeniu tego rankingu należy wziąć pod uwagę:

- istotność danej funkcji dla klienta, bez której dany klient nie dokona zakupu, przykładowo określona grupa klientów będzie oczekiwała dostarczenia towarów transportem własnym dostawcy,
- ceny, którą dana grupa klientów lub klient są skłonni zapłacić za konkretną funkcję usługi handlowej, a która jest subiektywną oceną postrzeganej wartości dla danego klienta lub segmentu,
- wpływu danej funkcji na decyzje zakupowe klienta lub segmentu klientów, w przypadku występowania cech wyjątkowości czy niepowtarzalności danej funkcji usługi handlowej.

W rezultacie tych działań każdej funkcji usługi handlowej zostaje przypisany wskaźnik preferencji klientów. Następnie każdej funkcji należy nadać wagę zgodnie z wyrażeniem:

$$w_j = \frac{P_j}{\sum_{j=1}^n P_j}, \quad \sum_{j=1}^n w_j = 1,$$

gdzie: w_j – waga j -tej funkcji usługi handlowej; P_j – wskaźnik preferencji klientów j -tej funkcji usługi handlowej.

Wagi nadane poszczególnym funkcjom w ramach danego segmentu klientów można również przedstawić za pomocą zapisu macierzowego (szerzej: [Lew 2015]).

Głównym zadaniem rachunku kosztów docelowych klienta jest redukcja kosztów i doprowadzenie bieżących kosztów klienta do poziomu docelowych kosztów klienta. Zadanie to jest realizowane głównie w drugiej fazie rachunku kosztów docelowych klienta z wykorzystaniem koncepcji rachunku kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*).

Słowo *kaizen* w dosłownym tłumaczeniu oznacza „powolne, niekończące się usprawnienia wszelkich aspektów życia” [Kraszewski 2001, s. 110] lub „zmiana na lepsze” [Nita 2008, s. 321]. Prekursorami tej koncepcji byli praktycy i naukowcy japońscy, dla których *kaizen* jest to „seria nieznacznych ulepszeń dokonywana przy użyciu istniejących narzędzi lub systemów przez pracowników tych działów przedsiębiorstwa, w stosunku do których podejmowane są działania usprawniające” [Kraszewski 2001, s. 112]. Koncepcja rachunku kosztów ciągłego doskonalenia zmierza do ograniczania wszelkich kosztów wszystkich działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo handlowe, w szczególność w stosunku do działań generujących wartości dla klienta. Według I. Sobańskiej rachunek ten to systematyczne wyszukiwanie i wdrażanie udoskonaleń oraz podnoszenie poziomu wiedzy i kompetencji pracowników niezbędnych do osiągnięcia docelowego kosztu [Sobańska (red.) 2003, s. 392]. Z kolei M. Imai argumentuje, że *kaizen* oznacza ciągłe doskonalenie się wszystkich pracowników i jest nadrzędne w stosunku do innych metod i koncepcji [Imai 1991, s. 4]. J. Miller, M. Wroblewski i J. Villafuerte określają koncepcję *kaizen* jako zorientowaną na ludzi metodę rozwiązywania problemów [Miller i in. 2014, s. 29].

Jednak koncepcja zastosowania rachunku kosztów klienta ciągłego doskonalenia będzie przedmiotem kolejnych opracowań, ponieważ stanowi ciekawy obszar rozważań naukowych, który ma realne szanse na zastosowania aplikacyjne.

4. Zakończenie

Biorąc pod uwagę wzrost istotności oraz jakości uzyskiwanych informacji o kosztach klientów, należy wymienić następujące powody integracji rachunku kosztów docelowych z rachunkiem kosztów klienta:

- integracja różnych rachunków kosztów może wywołać efekt synergii,
- możliwość wzmocnienia najsilniejszych w działaniu elementów integrowanych rachunków kosztów,
- marginalizacja negatywnych skutków wdrożenia i prowadzenia podlegających integracji rachunków kosztów,
- możliwość optymalizacji rachunków kosztów, podczas ich integracji, pod względem indywidualnych potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa handlowego.

Celem integracji rachunku kosztów klienta z innymi rachunkami, w tym rachunkiem kosztów docelowych jest uzyskanie znacznie większych korzyści niż przy oddzielnym stosowaniu każdego z tych rachunków.

Najważniejszym wnioskiem jest stwierdzenie, że podstawowe założenia rachunku kosztów klienta i rachunku kosztów docelowych, które stanowią fundamenty ich funkcjonowania, nie są konkurencyjne wobec siebie, tylko mogą być traktowane jako komplementarne, oraz że integracja tych dwóch rachunków będzie sprzyjać synergii ich działania.

Integracja rachunków kosztów jest zapewne kolejnym etapem rozwoju rachunkowości zarządczej [Szydełko 2016]. Wynika to z faktu, że żaden rachunek kosztów nie spełnia wszystkich oczekiwań zarządzają różniącymi się od siebie przedsiębiorstwami. Integracja rachunków kosztów pozwala na wzmocnienie ich pozytywnych cech i bardziej elastyczne dostosowanie do specyfiki danego przedsiębiorstwa.

Literatura

- Ansari S.L., Bell J.E., The CAM-I Target Cost Core Group, 1997, *Target Costing, The Next Frontier in Strategic Cost Management, A CAM-I/CMS Model for Profit Planning and Cost Management*, McGraw Hill, New York.
- Chłodnicka H., Zimon G., 2013, *Analiza kosztów w przedsiębiorstwach tworzących grupy zakupowe*, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, z. 765/61.
- Goliszewski J., 1991, *Controlling strategiczny – część 2*, *Przegląd Organizacji*, nr 6.
- Hiromoto T., 1988, *Another hidden edge: Japanese management accounting*, *Harvard Business Review*, July-August, vol. 66, no. 4.
- Imai M., 1991, *Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success*, McGraw-Hill, New York.
- Kato Y., 1993, *Target costing support systems: Lessons from leading Japanese companies*, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 4, no. 1.
- Kraszewski R., 2001, *TQM. Teoria i praktyka*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Dom Organizatora, Toruń.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Lew G., 2016, *Ogólny model rachunku kosztów klienta*, *Humanities and Social Sciences, Quarterly*, vol. XXI (April-June), *Research Journal* vol. 23(2).
- Miller J., Wroblewski M., Villafuerte J., 2014, *Kultura Kaizen. Budowanie i utrzymywanie kultury ciągłego doskonalenia*, MT Biznes, Warszawa.

- Monden Y., Hamada K., 1991, *Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies*, Journal of Management Accounting Research, Fall, no. 3.
- Nita B., 2008, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer business, Kraków.
- Sakurai M., 1989, *Target costing and how to use it*, Journal of Cost Management, Summer, vol. 3.
- Sobańska I., 1997, *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., 1998, *Rachunek kosztów celu (Target Costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 45.
- Sobańska I. (red.), 2003, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa.
- Szychta A., 1996, *Zasady i struktura target costing*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 37.
- Szydełko A., 2016, *Integrated and hybrid cost accounting*, [w:] Hofbauer G., Klimontowicz M. (ed.), *Challenges, Research and Perspectives: 2016. Europe in a Changing World*, Uni-edition GmbH, Berlin.
- Tanaka M., 1977, *Genka kogaku ni okeru tagetto kosuto no yakuwari (The Role of Target Cost in Cost Engineering)*, The Research Report of Tokyo Science University, Tokyo.
- Zackiewicz B., 2005, *Ewolucja koncepcji rachunku kosztów docelowych w literaturze przedmiotu*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, nr 2.