



Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej
bartlomiej.nita@ue.wroc.pl

MIĘDZYORGANIZACYJNY WYMIAR RACHUNKU KOSZTÓW DOCELOWYCH

Streszczenie: W artykule zaprezentowano podstawowe uwarunkowania międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami na przykładzie rachunku kosztów docelowych. W pierwszej części wyjaśniono pojęcie międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami, natomiast w kolejnej przedstawiono założenia rachunku kosztów docelowych. W następnych częściach argumentowano potrzebę rozszerzenia koncepcji *target costing* poza organizacyjne ramy przedsiębiorstwa. Wyjaśniono funkcjonowanie rachunku kosztów docelowych w sieciach międzyorganizacyjnych i na podstawie badań prowadzonych przez wielu autorów poddano dyskusji czynniki determinujące współpracę międzyorganizacyjną między podmiotami oraz czynniki ograniczające wdrażanie międzyorganizacyjnego rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami, rachunek kosztów docelowych.

Wprowadzenie

Współczesne przedsiębiorstwa działają w obliczu nasilającej się walki konkurencyjnej w coraz bardziej złożonym otoczeniu. Jeszcze w latach 90. ubiegłego wieku metody rachunkowości zarządczej były zorientowane na wspomaganie procesów podejmowania decyzji z uwzględnieniem informacji przetwarzanych w ramach tzw. wewnętrznego łańcucha wartości. Wewnętrzny łańcuch wartości można rozumieć jako zespół działań, których wykonywanie zaczyna się w momencie pozyskania podstawowych surowców, a kończy wraz z dostarczeniem ostatecznemu klientowi gotowego produktu i opieką posprzedażową. W praktyce gospodarczej bardzo rzadko się zdarza, że przedsiębiorstwo partycypuje we wszystkich tych czynnościach. Na przełomie XX i XXI w. coraz większego znaczenia nabierają relacje zachodzące między przedsiębiorstwem i jego partnerami

biznesowymi (dostawcami, odbiorcami), a postrzeganie rachunkowości zarządczej w kontekście wewnętrznego łańcucha wartości jest niewystarczające. Współcześnie, aby zrozumieć ideę łańcucha wartości, cały sektor należy postrzegać jako ciąg podmiotów, które w nim funkcjonują. Innymi słowy, sektor jest złożonym układem, który wiąże w jedną całość przedsiębiorstwo z jego dostawcami, dostawcami tych dostawców, klientami i dystrybutorami oraz klientami klientów itd. Podejście takie zostało nazwane przez M.E. Portera [1998, s. 34]¹ systemem wartości (*value system*). W analizie łańcucha wartości zasadnicze znaczenie ma idea postrzegania systemu wartości jako układu kooperacyjnego, ponieważ żadne przedsiębiorstwo nie działa w próżni i w związku z tym analiza jego działalności musi być prowadzona na tle konkurencyjnego otoczenia. Funkcjonowanie współczesnych przedsiębiorstw w sieciach kooperacyjnych stawia przed rachunkowością zarządczą nowe wyzwania. Skoro współcześnie mówi się o zarządzaniu międzyorganizacyjnym, a nawet sieciowym, to metody rachunkowości zarządczej ewoluują w kierunku wspomagania tak rozumianego zarządzania i przetwarzania informacji z uwzględnieniem przepływu informacji między podmiotami współpracującymi w ramach zewnętrznego łańcucha wartości. Na świecie prowadzonych jest coraz więcej badań ukierunkowanych na wyjaśnienie roli rachunkowości zarządczej w międzyorganizacyjnych relacjach biznesowych².

Celem niniejszego artykułu jest objaśnienie międzyorganizacyjnego podejścia do rachunkowości zarządczej i przedstawienie na przykładzie rachunku kosztów docelowych uwarunkowań związanych z wdrażaniem metod rachunku kosztów na potrzeby wspomagania procesów zarządzania w sieciach międzyorganizacyjnych. Ustalenia zaprezentowane w opracowaniu wynikają z badań prowadzonych przez wielu autorów na świecie oraz wniosku logicznego. Teza artykułu jest zawarta w stwierdzeniu, że złożone warunki działania współczesnych przedsiębiorstw wymuszają potrzebę konkurowania na poziomie łańcucha zależności między kooperantami, co wymaga rozszerzenia zakresu przetwarzania informacji w rachunku kosztów docelowych.

1. Międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami

W literaturze światowej międzyorganizacyjne podejście do rachunku kosztów jest proponowane przez wielu autorów. Według D. Fayarda i in. geneza międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami (*interorganizational cost management*)

¹ A. Stabryła [2002, s. 166] używa pojęcia „zewnętrzny łańcuch wartości”.

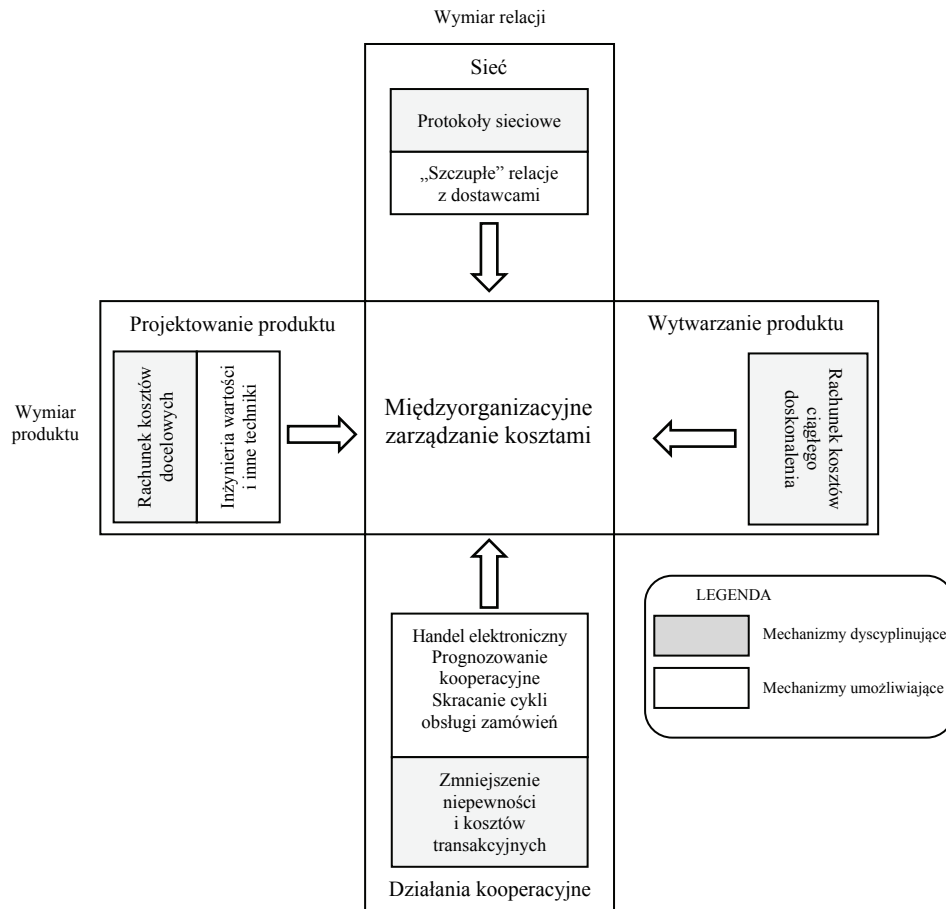
² W warunkach polskich publikacje na ten temat są nieliczne. Jedną z pierwszych jest artykuł I. Sobańskiej [2008].

sięga rozważań prowadzonych przez M.E. Portera w latach 80. ubiegłego wieku oraz koncepcji strategicznego zarządzania kosztami w ujęciu J.K. Shanka [1989]. Zdaniem D. Fayarda i in. [2006, s. 8] międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami zakłada powiązanie międzyorganizacyjnej analizy łańcucha wartości oraz wewnątrzorganizacyjnej analizy czynników kosztotwórczych poprzez koncentrację na zarządzaniu kosztami działań, które są wykonywane w ramach przedsiębiorstwa oraz w relacjach z jego partnerami biznesowymi. Do podstawowych metod i technik międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami zalicza się współcześnie (por. np. [Agndal i Nilsson, 2009]):

- 1) rachunek kosztów docelowych (*target costing*),
- 2) rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*),
- 3) rachunkowość otwartych ksiąg (*open book accounting*),
- 4) wymianę informacji (*information sharing*),
- 5) rachunek kosztów łańcucha dostaw (*supply chain costing*).

Popularne i rozpowszechnione podejście do międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami zostało zaproponowane przez R. Coopera i R. Slagmulder [1999b; 2005]. Ich zdaniem międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami to ustrukturyzowane podejście do koordynowania działań wykonywanych w sieciach kooperacyjnych ukierunkowane na redukcję kosztów w całym łańcuchu dostaw [Cooper i Slagmulder, 2005, s. 289]. Dzięki koordynacji działań wykonywanych w relacjach zachodzących między dostawcami i odbiorcami międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami ma na celu identyfikację rozwiązań, które prowadzą do redukcji kosztów w większym stopniu aniżeli w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa obniżają koszty niezależnie. Międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami w ujęciu R. Coopera i R. Slagmulder zaprezentowano schematycznie na rys. 1. Ukazano tam dwa wymiary tego podejścia. Wymiar relacji, który przedstawiono w ujęciu wertykalnym, dotyczy współpracy między dostawcami i odbiorcami. W wymiarze tym występują dwie zasadnicze możliwości redukcji kosztów: poprzez koordynację działań wykonywanych w sieci oraz poprzez koordynację procesów dostaw. Koordynacja działań w sieci jest możliwa dzięki dostarczaniu produktów i towarów w trybie „dokładnie na czas” (*just-in-time*) oraz „wyszczupłej rachunkowości” (*lean accounting*). Dodatkowym narzędziem są tzw. protokoły sieciowe, które stanowią zasady postępowania między dostawcami i odbiorcami rozszerzone na poziom całej sieci. Protokoły te reprezentują wspólne wartości i normy zachowania między kooperantami. Koordynacja procesów dostaw wymaga usprawnień w składaniu zamówień, fakturowaniu, ściąganiu należności, zarządzaniu zapasami i transporcie. W tym celu proponuje

się wdrażanie elektronicznych systemów transakcyjnych między poszczególnymi uczestnikami łańcucha dostaw. Drugi wymiar podejścia R. Coopera i R. Slagmulder dotyczy redukcji kosztów wytwarzania w drodze koordynacji działań związanych z produktami. Redukcja kosztów jest możliwa zarówno na etapie projektowania produktu, i wtedy zastosowanie znajduje głównie rachunek kosztów docelowych, jak i na etapie wytwarzania, kiedy dużą rolę odgrywa rachunek kosztów ciągłego doskonalenia.



Rys. 1. Międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami

Źródło: [Cooper i Slagmulder, 2005, s. 290].

2. Założenia rachunku kosztów docelowych

Koncepcja *target costing* powstała w Japonii w przedsiębiorstwie Toyota Motor Corporation w drugiej połowie lat 60. ubiegłego wieku pod oryginalną nazwą *Genka Kikaku*. R. Cooper i R. Slagmulder [1999a, s. 23] określają *target costing* jako metodę postępowania zorientowaną w cyklu życia produktu na oszacowanie kosztów, których ponoszenie zapewni wytworzenie zaplanowanego produktu o wymaganej jakości i funkcjonalności, a którego sprzedaż po przewidywanej cenie pozwoli osiągnąć pożądaną poziom rentowności. W tym ujęciu rachunek kosztów docelowych stanowi instrument strategicznego zarządzania nie tylko kosztami, lecz również przyszłym wynikiem finansowym.

Japońskie wyjaśnienie istoty rachunku kosztów docelowych zawiera się w stwierdzeniu, że *target costing* stanowi instrument zarządzania kosztami, który służy zmniejszeniu kosztu produktu we wszystkich fazach jego cyklu życia dzięki zaangażowaniu działów badawczo-rozwojowego, konstrukcyjnego, produkcyjnego, marketingu oraz rachunkowości [Sakurai, 1989, s. 41].

Zgodnie z podejściem niemieckim [Horváth, Niemand, Wolbold, 1993, s. 3] rachunek kosztów docelowych definiuje się jako zbiór metod planowania, kontroli i zarządzania kosztami, stosowanych w początkowej fazie projektowania produktu i procesu produkcyjnego, zorientowanych na dostosowanie struktury kosztów do wymagań rynkowych.

W ramach wewnętrznego łańcucha wartości metoda rachunku kosztów docelowych obejmuje trzy zasadnicze etapy³:

- 1) wyznaczenie dopuszczalnego kosztu produktu,
- 2) ustalenie docelowego kosztu produktu,
- 3) określenie kosztów docelowych komponentów produktu.

Dwa pierwsze etapy związane są z wytyczeniem celu redukcji kosztów, czyli kwoty kosztów, która powinna zostać zredukowana. Etap pierwszy rozpoczyna się bowiem już na etapie analiz rynkowych i strategicznych, następnie służy wyznaczeniu docelowej ceny sprzedaży, docelowego zysku oraz kosztu dopuszczalnego. Etap drugi koncentruje się na określeniu kosztu docelowego, który po odjęciu od kosztu bieżącego pozwala na ustalenie osiągalnej części kwoty redukcji kosztów. Etap trzeci dotyczy osiągania celu redukcji kosztów i tym samym doprowadzenia kosztu produktu do poziomu kosztu docelowego.

Pierwsza faza rachunku kosztów docelowych polega na wyznaczeniu dopuszczalnego kosztu produktu. Zanim to jednak nastąpi, przedsiębiorstwo po-

³ Zob. szerzej w: [Nita, 2008, s. 269-293].

winno opracować plan strategiczny, który obejmuje długoterminową strukturę asortymentową sprzedaży. Dzięki temu wiadomo, jakie nowe produkty przedsiębiorstwo zamierza wprowadzić na rynek lub jakie ewentualne modyfikacje bądź innowacje będą dotyczyły produktów już istniejących. Następnie dla każdego z tych produktów należy określić docelową cenę sprzedaży i docelowy zysk ze sprzedaży.

Aby wyznaczyć docelową cenę sprzedaży, należy uwzględnić ustalenia wynikające ze strategicznej analizy rynku, otoczenia konkurencyjnego oraz badań dotyczących zarówno obecnych, jak też przyszłych preferencji klientów w zakresie atrybutów produktu. Atrybuty produktu odnoszą się przede wszystkim do oczekiwanej przez nabywców jakości oraz cech funkcjonalnych. Należy również przeanalizować skłonność klientów do zapłacenia określonej ceny za produkt charakteryzujący się danym poziomem jakości i funkcjonalności. Przy określaniu ceny należy ponadto uwzględnić informacje dotyczące atrybutów produktów konkurencyjnych. Docelowy zysk ze sprzedaży jest określany na poziomie zapewniającym rentowność sprzedaży produktu w całym cyklu jego życia. Poziom tego zysku wynika z założeń strategicznych przedsiębiorstwa i jest najczęściej powiązany ze wskaźnikiem rentowności sprzedaży, rozumianym jako relacja zysku do przychodów ze sprzedaży. Dopuszczalny koszt produktu, innymi słowy koszt dozwolony przez rynek, stanowi ostatecznie różnicę między docelową ceną sprzedaży produktu i jednostkowym docelowym zyskiem ze sprzedaży:

$$\text{koszt dopuszczalny} = \text{docelowa cena} - \text{docelowy zysk.}$$

Na etapie drugim następuje ustalenie docelowego kosztu produktu, czyli osiągalnego kosztu produktu, wyznaczonego przy uwzględnieniu możliwości redukcji kosztów w przedsiębiorstwie w fazie przedprodukcyjnej. Punktem wyjścia do określenia kosztu docelowego jest porównanie kosztu dopuszczalnego z kosztem bieżącym, co pozwala na wyznaczenie ogólnego celu redukcji kosztów, rozumianego jako całkowita kwota redukcji kosztów:

$$\text{ogólny cel redukcji kosztów} = \text{koszt bieżący} - \text{koszt dopuszczalny.}$$

Ogólny cel redukcji kosztów stanowi wyzwanie dla inżynierów, konstruktorów, planistów i projektantów, którzy koncentrują się na dążeniu do obniżenia kosztu bieżącego do poziomu kosztu dopuszczalnego. Jednak koszt dopuszczalny jest wyznaczony na podstawie uwarunkowań rynkowych i nie uwzględnia rzeczywistych możliwości przedsiębiorstwa w zakresie redukcji kosztów. W związku z tym całkowita kwota redukcji kosztów jest dzielona na dwie części: osiągalną

na etapie projektowania oraz nieosiągalną w tej fazie. Osiągalna część redukcji kosztów stanowi wynik realnej oceny możliwości zespołu projektantów do zmniejszenia kosztu bieżącego produktu oraz organizacyjnych i technologicznych uwarunkowań przedsiębiorstwa. Wyróżnienie osiągalnej części kwoty redukcji kosztów umożliwia wyznaczenie kosztu docelowego:

$$\text{koszt docelowy} = \text{koszt bieżący} - \text{osiągalna część kwoty redukcji kosztów.}$$

Pozostała część kwoty redukcji kosztów nie jest osiągalna w etapie przedprodukcyjnym i może być osiągnięta w dłuższym okresie na etapie wytwarzania produktu dzięki zastosowaniu koncepcji rachunku kosztów ciągłego doskonalenia. Nieosiągalna część redukcji kosztów, określana również jako strategiczna część kwoty redukcji, wytycza cel obniżki kosztów w dłuższym okresie i może być traktowana jako nadwyżka kosztu docelowego nad kosztem dopuszczalnym:

$$\text{strategiczna część kwoty redukcji kosztów} = \text{koszt docelowy} - \text{koszt dopuszczalny.}$$

W kolejnym etapie następuje określenie kosztów docelowych poszczególnych komponentów produktu. Dzięki temu przedsiębiorstwo ma świadomość, jaki maksymalny koszt może zostać poniesiony na wytworzenie każdego komponentu we własnym zakresie lub jaką cenę można maksymalnie zapłacić przy zakupie komponentu od dostawcy zewnętrznego. Ustalenie kosztów docelowych zachodzi przy uwzględnieniu funkcji, jakie spełnia produkt w celu zaspokojenia oczekiwania jego nabywców. Następnie należy dokonać dezagregacji kosztu docelowego produktu w przekroju poszczególnych funkcji i ostatecznie koszty docelowe funkcji rozlicza się na komponenty, z których składa się produkt.

Osiągnięcie celu redukcji kosztów i doprowadzenie bieżącego kosztu produktu do poziomu kosztu docelowego wymaga zastosowania wielu metod z obszaru *target costing*. Podstawowe metody wspomagające rachunek kosztów docelowych są następujące [Nita, 2008, s. 292]:

- 1) analiza wartości (VE – *value engineering*),
- 2) projektowanie zorientowane na wytwarzanie i montaż (DFMA – *design for manufacture and assembly*),
- 3) system zapewnienia jakości (QFD – *quality function deployment*),
- 4) analiza przyczyn i skutków powstawania błędów (FMEA – *failure mode and effects analysis*).

Wymienione narzędzia objaśniono syntetycznie w tabeli 1.

Tabela 1. Metody wspomagające redukcję kosztów w rachunku kosztów docelowych

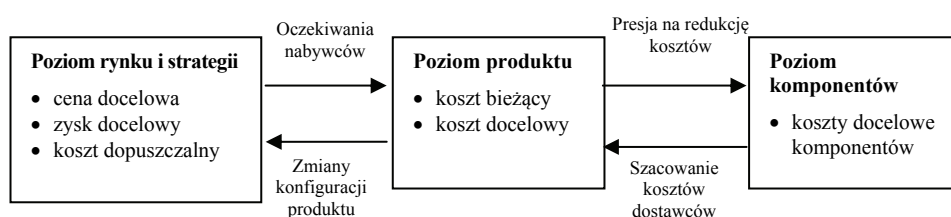
Metoda	Objaśnienie
Analiza wartości (VA)	<p>W analizie wartości należy określić funkcje, które są realizowane przez dany produkt, oraz dokonać specyfikacji komponentów, z których się składa. Następnie określa się zachodzące między poszczególnymi funkcjami relacje, dzięki czemu można ocenić hierarchię ich ważności oraz preferencje użytkowników odnośnie do każdej funkcji. Trzeba również ustalić, które funkcje są postrzegane jako przynoszące wartość, a które można wyeliminować. Następnie porównuje się koszt bieżący każdej funkcji z kosztem docelowym, który został wyznaczony w drodze dezagregacji kosztu docelowego produktu. Jeśli koszt bieżący jest wyższy od docelowego, wówczas inżynierowie mają do czynienia z sytuacją korzystną, mogą bowiem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zwiększyć jakość wykonywania tej funkcji, pod warunkiem, że jest to zgodne z oczekiwaniami klientów, • wykorzystać uzyskaną nadwyżkę tych funkcji, dla których koszt bieżący nie jest wyższy od kosztu docelowego. <p>Funkcje produktu, dla których koszt bieżący jest niższy od kosztu docelowego, powinny zostać przeanalizowane przez projektantów i konstruktorów. Inżynierowie muszą ukierunkować swoje działania na usprawnienie projektu produktu w taki sposób, który zapewni redukcję kosztu bieżącego do poziomu kosztu docelowego.</p>
Projektowanie zorientowane na wytwarzanie i montaż (DFMA)	<p>Metoda DFMA wspomaga koncepcję <i>target costing</i> w kilku zasadniczych aspektach. Pierwszy z nich wiąże się z koniecznością zaproponowania w największym stopniu uproszczonego projektu wyrobu przy zachowaniu oczekiwanej jakości i funkcjonalności. Kolejne dotyczą zużycia surowców oraz odpowiedniego zaplanowania poszczególnych procesów produkcyjnych. Jeżeli te elementy zostaną uwzględnione na etapie przedprodukcyjnym, wówczas dochodzi do znaczącej redukcji kosztów przy wytwarzaniu i montażu dzięki skróceniu czasu wytwarzania oraz wyeliminowaniu zbędnych materiałów i podzespołów.</p>
System zapewnienia jakości (QFD)	<p>System zapewnienia jakości (QFD) umożliwia uwzględnienie oczekiwań i preferencji nabywców już na etapie przedprodukcyjnym. Pierwszy podstawowy etap procedury właściwej metodzie QFD wiąże się z odpowiednim planowaniem produktu, które polega na określeniu jego parametrów zgodnie z wymaganiami klienta. Kolejny etap obejmuje projektowanie wyrobu, sprowadzające się do specyfikacji poszczególnych części składowych tego wyrobu. Następnie dochodzi do planowania procesów technologicznych, natomiast faza ostatnia dotyczy zaplanowania organizacji produkcji. Wymienione etapy stanowią łącznie logiczną sekwencję, każdy z nich dostarcza bowiem niezbędnych informacji, które są przetwarzane w etapie następnym. Ponadto do każdego etapu przypisuje się odpowiednią macierz, która ze względu na formę graficzną jest określana jako „dom jakości” (<i>house of quality</i>).</p>
Analiza przyczyn i skutków powstawania błędów (FMEA)	<p>Analiza przyczyn i skutków powstawania błędów (FMEA) ma służyć doprowadzeniu do wyeliminowania cech funkcjonalnych produktu, które nie uzyskują akceptacji klienta. W tym celu metoda ta koncentruje się przede wszystkim na poszukiwaniu potencjalnych błędów, które mogą wystąpić w odniesieniu do poszczególnych elementów składowych produktu. Następnie należy zidentyfikować możliwe przyczyny i skutki takich błędów oraz sporządzić ranking tych błędów według ich istotności zgodnie z subiektywną oceną klienta, a wreszcie określić działania zapobiegawcze, które nie dopuszczą do powstawania tych błędów w przyszłości.</p>

3. Międzyorganizacyjne aspekty rachunku kosztów docelowych

Jak wcześniej argumentowano, współcześnie metody rachunkowości zarządczej wykraczają poza ramy funkcjonowania pojedynczego przedsiębiorstwa. Istnieje zatem potrzeba rozszerzenia koncepcji *target costing* i stosowania tej metody w warunkach międzyorganizacyjnego zarządzania zewnętrznym łańcu-

chem wartości. Rachunek kosztów docelowych powinien wykraczać poza granice podmiotu działającego w zintegrowanym łańcuchu dostaw, ponieważ osiągnięcie kosztów docelowych, wyznaczonych za pomocą procedury *target costing*, wymaga oddziaływania na kontrahentów i tym samym determinuje zasady współpracy z nimi. Przedsiębiorstwo stosujące rachunek kosztów docelowych w sposób naturalny przenosi tę koncepcję na swoich dostawców, mobilizując ich do wykonywania działań ukierunkowanych na redukcję kosztów produktów, stanowiących jednocześnie komponenty produktu głównego.

W ujęciu międzyorganizacyjnym w strukturze rachunku kosztów docelowych można wyróżnić trzy podstawowe elementy, które zaprezentowano w postaci graficznej na rys. 2.



Rys. 2. Poziomy analizy w rachunku kosztów docelowych

Źródło: Na podstawie [Cooper i Slagmulder, 1999a, s. 24].

Pierwszy poziom analizy jest związany z przeprowadzeniem odpowiednich kalkulacji na podstawie analiz rynkowych oraz założeń strategicznych przedsiębiorstwa (*market-driven costing*). Obliczenia prowadzone są na podstawie wielu parametrów rynkowych określanych w ramach szeroko rozumianej analizy strategicznej, czyli postępowania ukierunkowanego na diagnozę przedsiębiorstwa i jego otoczenia zarówno bliższego, jak też dalszego. Innymi słowy, jest to zbiór metod pozwalających na zbadanie, ocenę oraz przewidywanie przyszłości przedsiębiorstwa i jego otoczenia, jak również określanie wariantów przyszłych rozwiązań strategicznych i sposobów prowadzenia walki konkurencyjnej. W następstwie takich analiz przedsiębiorstwo dysponuje informacją na temat oczekiwań nabywców, zachowania konkurentów, produktów substytucyjnych i tendencji rozwojowych sektora. Uzyskane informacje stanowią podstawę do kształtowania planu strategicznego przedsiębiorstwa na poziomie produktów, co pozwala wyznaczyć następujące wielkości ekonomiczne:

- docelową cenę sprzedaży (*target selling price*) – cenę, jaką klienci są skłonni zapłacić za produkt o określonej jakości i funkcjonalności,

- docelowy zysk (*target profit margin*) – zysk ze sprzedaży, który zapewni przedsiębiorstwu uzyskanie założonej rentowności sprzedaży oraz osiągnięcie wytyczonych celów strategicznych,
- koszt dopuszczalny (*allowable cost*) – koszt produktu, który przy danej cenie docelowej umożliwia osiągnięcie zysku docelowego.

Poziom komponentów wymaga rozszerzenia rachunku kosztów docelowych na łańcuch dostawców w szczególności, gdy niezbędne do wytwarzania wyrobu komponenty są nabywane u zewnętrznych producentów. Podstawowym celem tej fazy jest wymuszenie stosowania *target costing* przez dostawców, którzy, ponosząc koszty na wytworzenie komponentów, określają jednocześnie ceny zakupu dla przedsiębiorstwa, które je nabywa. W związku z tym, jeśli oferowana cena zakupu określonego komponentu przewyższa jego koszt, wyznaczony zgodnie z procedurami *target costing*, przedsiębiorstwo nabywające wywiera presję na swojego dostawcę, aby ten obniżył koszty wytwarzania właśnie za pomocą rachunku kosztów docelowych. Taka procedura rozszerza się w dół w zintegrowanym łańcuchu dostaw, ponieważ dostawcy komponentów wywierają wpływ na swoich dostawców. Dzięki takiemu podejściu można doprowadzić do obniżenia kosztów w całym zintegrowanym łańcuchu dostaw. Należy również podkreślić, że rozszerzanie koncepcji *target costing* w łańcuchu dostaw znajduje zastosowanie w szczególności, gdy wytwórca produktu finalnego odznacza się niewielkim stopniem integracji pionowej, co oznacza, że nie uwzględnia w swoim łańcuchu wartości wszystkich faz procesu wytwarzania produktu finalnego. Rozszerzanie tej koncepcji wymaga również dysponowania przez producenta znaczną siłą przetargową, dzięki czemu istnieje możliwość wpływu na ceny poszczególnych komponentów. Istotnym warunkiem rozszerzenia rachunku kosztów docelowych jest oparcie stosunków między poszczególnymi uczestnikami łańcucha dostaw na wzajemnej współpracy i zaufaniu.

Problem współpracy w kooperacyjnych sieciach integrujących dostawców i odbiorców jest bardzo ważny i szeroko dyskutowany w literaturze. Według M. Cao i innych autorów [Cao i in., 2010, s. 6616] współpracę w łańcuchu dostaw można zdefiniować jako proces długoterminowego partnerstwa, w którym partnerzy mający zbieżne cele ściśle ze sobą współpracują, aby wspólnie osiągnąć przewagę konkurencyjną, której by nie osiągnęli, działając niezależnie. Na podstawie ustaleń wielu autorów M. Cao i in. zidentyfikowali siedem podstawowych czynników determinujących współpracę między podmiotami działającymi w sieciach międzyorganizacyjnych. Determinanty te zestawiono w tabeli 2. Z przedstawionego zestawienia wynika, że bardzo duże znaczenie w łańcuchach ma dzielenie się informacją i ścisła współpraca między kooperantami.

Tabela 2. Determinanty współpracy międzyorganizacyjnej

Determinant współpracy	Wyjaśnienie
Wymiana informacji	Udostępnianie i wymiana istotnych, rzetelnych, kompletnych i poufnych informacji, pomysłów, planów i procedur między partnerami w łańcuchu dostaw
Zgodność celów	Stopień, w jakim kooperanci w łańcuchu dostaw postrzegają osiągnięcie własnych celów w drodze osiągnięcia celów całego łańcucha
Koordinacja w podejmowaniu decyzji	Proces, w ramach którego kooperujący partnerzy synchronizują swoje działania w łańcuchu dostaw tak, aby optymalizować korzyści wynikające ze współpracy w tym łańcuchu
Dopasowanie bodźców	Proces podziału kosztów, ryzyka, i korzyści między partnerów łańcucha dostaw
Alokacja zasobów	Proces powiększania aktywów materialnych i niematerialnych oraz inwestowanie w aktywa wspólnie z partnerami kooperującymi w łańcuchu wartości
Współpraca w zakresie komunikacji	Proces kontaktowania się i przekazywania wiadomości między partnerami biznesowymi uwzględniający odpowiednią częstotliwość, kierunek i tryb komunikacji oraz oddziaływanie strategiczne
Kreowanie wspólnej wiedzy	Stopień, w jakim partnerzy współpracujący w łańcuchu dostaw, kreują lepsze zrozumienie otoczenia i reagują na działania konkurencji dzięki współpracy w łańcuchu dostaw

Źródło: [Cao i in., 2010, s. 6617-6618].

Na tle rozważań związanych z rachunkiem kosztów docelowych warto zwrócić uwagę na czynniki ograniczające współpracę międzyorganizacyjną ukierunkowaną na zarządzanie kosztami. Ograniczenia wdrażania koncepcji międzyorganizacyjnego rachunku kosztów były przedmiotem wielu badań prowadzonych przez różnych autorów. W tabeli 3 zestawiono najważniejsze badania dotyczące czynników utrudniających prowadzenie rachunku kosztów i zarządzanie kosztami w ujęciu międzyorganizacyjnym. Cytowane badania dotyczyły koncepcji *target costing* w różnych sektorach.

Z badań prowadzonych w przemyśle budowlanym przez D. Nicolini i innych autorów wynika, że do podstawowych czynników ograniczających stosowanie rachunku kosztów docelowych w ujęciu międzyorganizacyjnym można zaliczyć:

- 1) przeciwstawny charakter relacji zachodzących między partnerami biznesowymi w łańcuchu wartości i związany z tym ograniczony poziom zaufania między partnerami,
- 2) trudności związane z określaniem cen rynkowych,
- 3) problemy z modyfikacją tradycyjnych metod gromadzenia informacji o kosztach na potrzeby zarządzania międzyorganizacyjnego,
- 4) słaby poziom zrozumienia struktury kosztów wewnątrz organizacji,
- 5) ograniczone zasoby do kompleksowego monitorowania kosztów i budowania relacji między partnerami.

Tabela 3. Badania dotyczące czynników utrudniających prowadzenie rachunku kosztów i zarządzanie kosztami w ujęciu międzyorganizacyjnym

Sektor	Metodyka badania	Autorzy
Sektor budowlany (UK)	2 studia przypadków	D. Nicolini, C. Tomkins, R. Holti, A. Oldman, M. Smalley
Wiele sektorów w USA (próba losowa)	ankieta	G.A. Zsidisin, L.A. Ellram, J.A. Ogden
Wiele sektorów w USA (produkcja ciężkiego sprzętu, półprzewodniki, produkty konsumpcyjne, telekomunikacja, produkcja dla przemysłu lotniczego, przemysł chemiczny)	5 studiów przypadku	L.M. Ellram
Wiele sektorów w USA (urządzenia peryferyjne dla komputerów, półprzewodniki, urządzenia produkcyjne, produkty konsumpcyjne, sprzęt elektroniczny, usługi i sprzęt dla telekomunikacji, przemysł lotniczy, transport, motoryzacja)	11 studiów przypadku	L.M. Ellram

Źródło: Na podstawie [Bastl i in., 2010], [Ellram, 2002a], [Ellram, 2002b], [Nicolini i in., 2000], [Zsidisin, Ellram i Ogden, 2003].

Według badań prowadzonych przez G.A. Zsidisina i in. podstawowy problem związany z międzyorganizacyjnym rachunkiem kosztów wynika z niskiego poziomu zrozumienia mechanizmu ponoszenia kosztów w relacjach biznesowych między różnymi organizacjami. Szersze badania były prowadzone przez L.M. Ellram i in. za pomocą wielu studiów przypadków w różnych sektorach gospodarki amerykańskiej. Do podstawowych czynników ograniczających międzyorganizacyjne wdrażanie rachunku kosztów zalicza się:

- brak występowania międzyfunkcyjnych zespołów,
- brak zaangażowania ze strony dostawców,
- niską wiarygodność wewnętrznych informacji o kosztach,
- ograniczoną wiarygodność raportowania wewnętrznego,
- problemy z zapewnieniem dokładności informacji o kosztach,
- brak wsparcia ze strony zarządu,
- brak procesowej orientacji systemu rachunkowości,
- brak odpowiednich szkoleń wszystkich użytkowników informacji o kosztach,
- dominację myślenia zorientowanego na funkcjonalne podejście do zarządzania przedsiębiorstwem i brak myślenia procesowego.

Przedstawione czynniki potwierdzają, że zasadnicze znaczenie w osiągnięciu korzyści w ramach współpracy międzyorganizacyjnej mają czynniki ludzkie, czynniki związane z procesami oraz czynniki dotyczące przetwarzania informacji, w szczególności przy zastosowaniu technologii informatycznych.

Podsumowanie

Narastająca konkurencja i złożoność otoczenia gospodarczego wymusza stopniowe odchodzenie od zarządzania podmiotami gospodarczymi bez uwzględniania relacji biznesowych, w które owe podmioty są zaangażowane. Coraz większą rolę odgrywa zarządzanie międzyorganizacyjne i sieciowe podejście do struktur organizacyjnych. Oznacza to potrzebę ewolucji metod rachunkowości zarządczej, które powinny być dostosowane do zmieniających się warunków działania współczesnych przedsiębiorstw.

Przedsiębiorstwa nawiązują coraz ściślejsze relacje z dostawcami i odbiorcami w tzw. zewnętrznym systemie wartości. Współpraca z dostawcami i odbiorcami wymaga przetwarzania danych na potrzeby zarządzania nie pojedynczymi przedsiębiorstwami, ale całymi zintegrowanymi łańcuchami dostaw. Współcześnie mówi się już o międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej i międzyorganizacyjnym zarządzaniu kosztami. Jedną z metod, która wspomaga zarządzanie strukturami sieciowymi i znakomicie wpisuje się w nurt myślenia międzyorganizacyjnego, jest rachunek kosztów docelowych. Przetwarzanie informacji w ramach rachunkowości zarządczej wykracza poza organizacyjne granice przedsiębiorstw i dokonuje się na poziomie łańcuchów dostaw. Dlatego efektywność rachunku kosztów docelowych jest determinowana wieloma czynnikami, wśród których zasadniczą rolę odgrywa wieloaspektowa wymiana informacji między partnerami biznesowymi oparta na zaufaniu.

Literatura

- Agndal H., Nilsson U. (2009), *Interorganizational cost management in the exchange process*, „Management Accounting Research”, Vol. 20.
- Bastl M., Grubic T., Templar S., Harrison A., Fan I.S. (2010), *Inter-organisational costing approaches: The inhibiting factors*, „International Journal of Logistics Management”, Vol. 21, No. 1.
- Cao M., Vonderembse M., Zhang Q., Ragu-Nathan T.S. (2010), *Supply Chain Collaboration: Conceptualisation and Instrument Development*, „International Journal of Production Research”, Vol. 48, No. 22.
- Cooper R., Slagmulder R. (1999a), *Develop Profitable New Products with Target Costing*, „Sloan Management Review”, Summer, Vol. 40, No. 4.
- Cooper R., Slagmulder R. (1999b), *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Productivity Press, Portland.
- Cooper R., Slagmulder R. (2004), *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 29.

- Ellram L.M. (2002a), *Strategic cost management in the supply chain: a purchasing and supply management perspective*, „CAPS Research”.
- Ellram L.M. (2002b), *Supply management's involvement in the target costing process*, „European Journal of Purchasing & Supply Management”, Vol. 8, No. 4.
- Fayard D., Lee L., Leitch R., Kettinger W. (2006), *The Effect of Internal Cost Management, Information Systems Integration, and Absorptive Capacity on Interorganizational Cost Management: A Pilot Study*, University of South Carolina.
- Horváth P., Niemand S., Wolbold M. (1993), *Target Costing: A State of the Art Review* [w:] P. Horváth (red.), *Target Costing*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Nicolini D., Tomkins C., Holti R., Oldman A., Smalley M. (2000), *Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: Evidence from two case studies*, „British Journal of Management”, Vol. 11, No. 4.
- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Porter M.E. (1998), *Competitive Advantage. Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York.
- Sakurai M. (1989), *Target Costing and How to Use It*, „Journal of Cost Management”, Summer, Vol. 9, No. 3.
- Shank J.K. (1989), *Strategic cost management: New wine, or just new bottles*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 1.
- Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spectrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 42 (98).
- Stabryła A. (2002), *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa-Kraków 2002.
- Zsidisin G.A., Ellram L.A., Ogden J.A. (2003), *The relationship between purchasing and supply management's perceived value and participation in strategic supplier cost management activities*, „Journal of Business Logistics”, Vol. 24, No. 2.

INTERORGANIZATIONAL DIMENSION OF TARGET COSTING

Summary: The article presents the fundamental conditions of interorganizational cost management based on the example of target costing. The first part explains the concept of interorganizational cost management, and presents the assumptions of target costing. In the following sections it is argued that there is a need to extend the concept of target costing outside the organizational structure of the company. The functioning of target costing in interorganizational networks was also explained. The determinants of interorganizational cooperation between the entities as well as the factors limiting the implementation of inter-cost accounting were elaborated on the basis of research conducted by various authors.

Keywords: interorganizational cost management, target costing.