

*Irena Sobańska**

ZMIANY W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W KONTEKŚCIE TEORII KOSZTÓW TRANSAKCYJNYCH

1. Wprowadzenie

Do lat 90. XX w. rozwój rachunkowości zarządczej zarówno w teorii, jak i w praktyce światowej był skoncentrowany na tworzeniu technik umożliwiających pomiar kosztów produkcji, zarządzania i koordynowania transakcji rynkowych oraz w hierarchicznych strukturach organizacyjnych, umożliwiających optymalizowanie pionowo integrowanego łańcucha wartości w granicach prawnych przedsiębiorstwa jednostkowego lub stanowiącego grupę samodzielnych jednostek (wewnętrzny łańcuch wartości).

W końcu ubiegłego wieku nasilił się proces dynamicznego rozwoju nowych relacji między przedsiębiorstwami, które powodują, że procesy zarządzania przekraczają prawne granice organizacji. Obok tradycyjnych, krótkookresowych relacji rynkowych, regulowanych przez mechanizm cen rynkowych oraz relacji hierarchicznych, rozwijają się między samodzielnymi przedsiębiorstwami nowe, długotrwałe relacje oparte na zaufaniu. Relacje te w teorii kosztów transakcyjnych określane są jako pośrednie lub hybrydowe (W i l i a m s o n, 1998). Rozwój relacji hybrydowych jest skutkiem odchodzenia przedsiębiorstw od tradycyjnych zasad organizacji produkcji masowej i przechodzenia do stosowania zasad szczupłej produkcji oraz tworzenia relacji z dostawcami w celu obniżenia kosztów transakcyjnych i redukcji kosztów produktów dla zachowania konkurencyjności.

Coraz mniej firm uznaje, że są samowystarczalne – ze względu na posiadane zasoby i wiedzę – do utrzymania konkurencyjności. Integracja pozioma przedsiębiorstw, polegająca na sieciowej współpracy niezależnych partnerów

* Dr hab. prof. nadzw. UŁ, Kierownik Katedry Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

w długim okresie, pozwala na obniżenie kosztów transakcyjnych oraz uzyskanie wielu innych korzyści, takich jak: skrócenie czasu dostarczenia nowego produktu na rynek, dostęp do *know-how*, rozłożenie ryzyka i kosztów na kilku partnerów, dostęp do rynków, dostęp do zasobów, wzrost konkurencyjności (por. np. Zorska, 2007, s. 222).

Zarządzanie łańcuchem wartości zbudowanym na relacjach partnerskich, określane w literaturze jako zarządzanie międzyorganizacyjne, wymaga integracji i koordynacji transakcji zachodzących między wszystkimi aktorami łańcucha wartości, takimi jak: dostawcy, producenci, dystrybutorzy i handlowcy. Wszyscy partnerzy w łańcuchu wartości muszą osiągać korzyści. Rzetelny pomiar różnorodnych korzyści uzyskiwany przez partnerów stanowi podstawę w tworzeniu relacji opartych na zaufaniu i ich utrwalaniu w długim okresie. Oprócz informacji o technologii, zdolnościach operacyjnych i kompetencjach partnerów istotne są informacje o kosztach i korzyściach partnerów w celu ich optymalizacji oraz eliminowania oportunistów i niepewności w realizacji niekompletnych kontraktów w długim okresie. Tworzenie, gromadzenie, przetwarzanie i komunikowanie tych informacji w relacjach hybrydowych wymaga zmian strukturalnych i metodologicznych w systemach rachunkowości zarządczej, tradycyjnie zorientowanych na dostarczanie tych informacji przy innych relacjach, takich jak relacje rynkowe, oparte na zamkniętych kontraktach krótkookresowych oraz relacje struktury wewnętrznej.

Celem opracowania jest objaśnienie specyfiki transakcji hybrydowych w świetle teorii kosztów transakcyjnych oraz potrzeby zastosowania nowych metod w systemie rachunkowości zarządczej zorientowanym na potrzeby informacyjne międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami produktów wytwarzanych w relacjach odbiorca – dostawca (łańcuch dostawców).

W literaturze krajowej z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dotychczas tylko w kilku publikacjach autorzy nawiązywali do teorii kosztów transakcyjnych (Sobańska, 2008; 2010, Listopadzka, 2006). Od końca ubiegłego wieku coraz częściej w literaturze światowej z zakresu rachunkowości zarządczej prezentowane są wyniki badań empirycznych prowadzonych w celu poznania zmian zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej w warunkach zacierania się granic organizacji i tworzenia się różnych form relacji między przedsiębiorstwami. Badaniom zostały poddane m. in. techniki rachunkowości zarządczej stosowane w międzyorganizacyjnym zarządzaniu kosztami w relacjach nabywca – dostawca w innowacyjnych przedsiębiorstwach japońskich z różnych branż, w tym branży samochodowej (Cooper, Yoshikawa, 1994; Cooper, Slagmulder, 1999). J. Mouritsen i S. Thrane (2006) badali miejsce rachunkowości zarządczej w przestrzeni międzyorganizacyjnej, analizując trzy przypadki funkcjonujących sieci.

2. Pojęcie i specyfika transakcji hybrydowych

Ideę kosztów transakcyjnych objaśnił w teorii ekonomii R. H. Coase w 1937 r. Stwierdził on, że istnieją koszty koordynacji działań gospodarczych związane z wykorzystaniem mechanizmu cenowego, jak: koszty negocjacji, zawierania kontraktów, gromadzenia informacji, które muszą być poniesione, aby „ceny zostały odkryte”. Istnienie kosztów związanych z funkcjonowaniem rynków jest uzasadnieniem alternatywnej metody koordynacji – koordynacji w ramach firmy przez hierarchiczne zarządzanie (Coase, 1992, s. 715). Każdy z mechanizmów koordynacji wywołuje inny rodzaj kosztów transakcyjnych. Mechanizm rynkowy tworzy koszty bezpośrednie konkretnych transakcji ponoszone przez uczestników wymiany (koszty transakcyjne mechanizmu rynkowego). Mechanizm hierarchii struktury zwiększa koszty zarządzania przedsiębiorstwem (por. Godłowski i Legieć, 2010, s. 50–51).

Idea kosztów transakcyjnych R. H. Coase’a, została później rozwinięta przez O. E. Williamsona jako teoria w nowej ekonomii instytucjonalnej. Według tego autora teoria kosztów transakcyjnych jest „komparatywnym, instytucjonalnym podejściem do badań nad organizacją gospodarczą, w którym podstawową jednostką jest transakcja”. Tutaj przez transakcje rozumie się każdy rodzaj relacji zachodzącej pomiędzy jednostkami, niekoniecznie wynikającej ze stosunku wymiany rynkowej. O. E. Williamson (1998) wyróżnił trzy rodzaje transakcji: rynkowe, hierarchiczne i hybrydowe (forma pośrednia). Wymienione rodzaje transakcji różnią się następującymi atrybutami: wysokość kosztów transakcyjnych, specyficzność angażowanych aktywów i niepewność oraz częstotliwość powtarzalności transakcji. To zróżnicowanie transakcji ma wpływ na zróżnicowanie struktur organizacyjnych i koszty zarządzania.

W teorii kosztów transakcyjnych opartej na niekompletnych kontraktach, specyficzności aktywów, ograniczonej racjonalności oraz zachowaniach oportunistycznych wskazuje się, że koszty koordynacji i organizacji transakcji wynikają z cech wyróżnionych rodzajów transakcji. W teorii tej O. E. Williamson (1998), kładąc większy nacisk na analizę komparatywną form organizacyjnych niż na ilościowe mierzenie kosztów koordynacji transakcji w ramach danych ram organizacyjnych, rozszerzył pole semantyczne kosztu transakcyjnego. Koszty transakcyjne postrzegane są jako trzy współzależne elementy: koszty wymiany, koszty zarządzania i koszty mierzenia.

W sytuacji dużej specyficzności aktywów i niepewności realizacji zawieranych kontraktów, im występuje większa częstotliwość dokonywanych transakcji, tym są ponoszone wyższe koszty transakcyjne.

Ze względu na specyficzność angażowanych aktywów transakcje hybrydowe cechuje wyższy poziom inwestycji w aktywa specyficzne niż transakcje rynkowe, ale niższy niż w transakcjach koordynowanych przez struktury

hierarchiczne. W teorii kosztów transakcyjnych hybrydową formę zawierania transakcji charakteryzuje się następująco:

- 1) struktura bodźców instytucjonalnych słabsza niż w transakcjach rynkowych, ale silniejsza niż w istniejącej strukturze hierarchicznej;
- 2) mniejsze możliwości zarządzania administracyjnego niż w strukturze hierarchicznej, ale większe niż w relacjach rynkowych;
- 3) wymaga zastosowania założeń neoklasycznej teorii niekompletnych kontraktów;
- 4) większa od relacji rynkowych, ale mniejsza od relacji hierarchicznych sprawność koordynacji działań (por. *Hardt*, 2009, s. 160).

W relacjach hybrydowych kontrola jest jednokierunkowa, hierarchicznie ukierunkowana na dostawcę, lecz ma ona charakter dwutorowy. Jest projektowana przez odbiorcę-producenta produktu finalnego, tak aby ograniczać i kierować również własnym działaniem (np. włączanie dostawcy we wspólne projektowanie produktu finalnego). W relacjach tych odbiorca musi uwzględniać nie tylko własne działania, ale również działania swoich dostawców oraz rozszerzyć procesy zarządzania o obszar zarządzania międzyorganizacyjnego, umożliwiając zharmonizowanie działań partnerów w celu zwiększenia efektywności wspólnego działania, objętego kontraktem.

Kontrakty zawierane w relacjach odbiorca – dostawca mają charakter niekompletny, zgodnie z przyjętym założeniem ograniczonej racjonalności, co oznacza, że aktorzy sceny gospodarczej nie są w stanie przewidzieć i objąć kontraktem wszystkich ewentualnych sytuacji, które mogą wystąpić w długim okresie jego realizacji. Zwiększa to niepewność kontraktów oraz zachowania oportunistycznie obu stron kontraktu. Zarówno oportunizm, jak i niepewność tworzą asymetrię informacji, polegającą na tym, że informacje istotne dla transakcji są monopolizowane przez jedną ze stron (szerzej zob.: *Wilkinson*, 1998, rozdz. II; *Stankiewicz*, 2007, rozdz. 6).

Konwencjonalna rachunkowość zarządcza, uwzględniająca tylko współzawodnictwo między przedsiębiorstwem-odbiorcą a dostawcami zewnętrznymi w krótkim okresie umożliwia tylko dokonywanie wyboru między transakcjami rynkowymi i hierarchicznymi na podstawie rachunku „kupować czy produkować u siebie”. Rachunek ten, uwzględniając tylko krótkookresowe korzyści cenowe jednej ze stron transakcji rynkowej (odbiorcy), nie może stanowić podstawy do oceny opłacalności relacji hybrydowych, które powinny przynieść wielorakie korzyści w długim okresie obu stronom transakcji, tzn. dostawcy zewnętrznemu i odbiorcy. Natomiast drugie narzędzie tej rachunkowości zarządczej (ceny transferowe) umożliwia pomiar i podział zysku realizowanego na produkcie finalnym między wewnętrznymi partnerami, wchodzącymi w skład przedsiębiorstwa, a więc w relacjach hierarchicznych.

Rzetelny pomiar kosztów i korzyści dla wszystkich uczestników relacji hybrydowych i ich komunikowanie w trakcie realizacji niedomkniętego kontraktu zmniejszałby asymetrię informacji i oportunizm oraz zwiększał zaufanie i zaangażowanie partnerów. Informacje o kosztach i korzyściach partnerów kontraktu, niezbędne dla efektywnego zarządzania międzyorganizacyjnego kosztami produktu finalnego wytwarzanego przez odbiorcę, w szczupłych przedsiębiorstwach japońskich, najszerzej stosujących na świecie relacje hybrydowe, dostarczane są przez nowe metody rachunkowości zarządczej. Jak wykazały badania przeprowadzone w tych przedsiębiorstwach, do zarządzania relacjami hybrydowymi stosowane są najczęściej następujące metody: rachunkowość otwartych ksiąg (*open book accounting*) oraz łańcuchowy rachunek kosztów celu (*target costing chain*), uwzględniające stosowany przez odbiorcę ranking dostawców (np. zob. Cooper, Slagmolder, 1999).

W świetle instytucjonalnej teorii kosztów transakcyjnych koszty wdrożenia wymienionych metod, które wymagają zmian instytucjonalnych w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa, stanowiącej element procesów zarządzania, wraz z kosztami formy organizacyjnej, zarządzania międzyorganizacyjnego, należy zaliczyć do kosztów transakcyjnych relacji hybrydowych w obszarze zarządzania. Powinny one być uwzględnione w drugim obszarze tych kosztów, tj. w obszarze mierzenia.

3. Pojęcie i cele *open book accounting*

Idea *open book accounting* wywodzi się z tradycji japońskiej, a dokładnie z systemu *keiretsu* tworzonego przez sieć dostawców o różnych specjalnościach wokół dużego przedsiębiorstwa przemysłowego, zajmującego się montażem produktów finalnych. *Keiretsu* tworzone są od lat 60. w Japonii i cechuje je intensywna wzajemna wymiana informacji. Stąd też podkreśla się w literaturze, że mają one niebywałe umiejętności rozpowszechniania nowej wiedzy (Brilman, 2002, s. 430).

W literaturze angielskiej często przy objaśnianiu pojęcia *open book accounting*, które można tłumaczyć jako „otwarte księgi rachunkowości”, stosowane są także inne określenia, jak: *open book costing*, *cost transparency* lub *open books policy* (Christopher, 1998). W ścisłych relacjach nabywca – dostawca stosowanie *open book accounting* oznacza generalnie udostępnianie nabywcy przez dostawcę danych z ksiąg rachunkowych, które nie są ujawniane w sprawozdaniu finansowym, a tradycyjnie były dostępne tylko dla użytkowników wewnętrznych i objęte u dostawcy z zasady tajemnicą handlową, jako informacje o kluczowym znaczeniu. Dokładniej ujmując, chodzi tutaj o dane z obszaru

rachunkowości zarządczej. Dane te w głównej mierze stanowią informacje o rzeczywistych lub standardowych kosztach wytworzenia usług lub komponentów dostarczanych przez dostawcę do nabywcy finalnego. Ten jednokierunkowy przepływ informacji od dostawców do nabywcy finalnego umożliwia sporządzenie u nabywcy rachunku kosztów produktu finalnego wytwarzanego w łańcuchu dostawców, który umożliwia nabywcy prowadzenie negocjacji cenowych z dostawcami, kontrolę kosztów produktu finalnego wytwarzanego w łańcuchu dostaw, pomiar wartości dodanej i innych korzyści dla każdego z ogniw łańcucha. Ze względu na zakres, jednostronny kierunek i cel udostępnianych informacji o kosztach ten poziom otwartości ksiąg dostawców określany jest mianem *open book costing*.

W relacjach opartych na większym stopniu zaufania są stosowane w praktyce otwarte księgi o znacznie większym poziomie otwartości i wielokierunkowym transferze udostępnianych informacji o kosztach między nabywcą i dostawcami. Na tym poziomie otwartości ksiąg rachunkowości są udostępniane także informacje analityczne o kosztach, tzn. informacje o poszczególnych pozycjach kosztów wyróżnianych w strukturze kosztów wytworzenia produktów finalnych i poszczególnych jego komponentów. Transfer tych informacji jest wielokierunkowy i następuje między wszystkimi uczestnikami łańcucha wartości produktu finalnego, co powoduje, że każdy z uczestników zna istotne informacje o elementach składowych kosztu wytworzenia u poszczególnych partnerów biznesowych i może oceniać skutki różnych zmian wprowadzonych przez innych. Ten poziom otwartości ksiąg określany jest też w literaturze jako *cost transparency*. Oprócz informacji o kosztach są również udostępniane informacje ilościowe wykorzystywane w rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej partnerów biznesowych, takie jak czas produkcji komponentów czy detali, czas montażu wyrobu finalnego, zużycie materiałów, produktywność, jakość itd.

Większy zakres udostępnianych informacji o kosztach zmniejsza znacznie asymetrię informacji między nabywcą i dostawcami, umożliwia nabywcy analizowanie kosztów wytworzenia ponoszonych przez dostawców i wskazywanie na obszary istotne dla redukcji kosztów, *benchmarking* dostawców, lepszą kontrolę kosztów wytworzenia produktów finalnych i ich optymalizowanie w całym łańcuchu wartości dla osiągnięcia założonego celu i konkurencyjności tego łańcucha. Ten poziom otwartości ksiąg może pociągać za sobą zmiany w rachunku kosztów dostawców, w różnych jego obszarach, jak klasyfikacja i struktury kosztów, metody pomiaru kosztów (np. zmiany w metodzie amortyzacji) lub sposobie ustalania marży zysku.

Informacje o kosztach, bez względu na poziom otwartości ksiąg, są przekazywane partnerowi lub partnerom z łańcucha wartości systematycznie i w określonej formie, co pozwala stwierdzić, że celem *open book accounting* jest

również tworzenie systemu komunikowania w łańcuchu dostawców, który umożliwia nabywcy kontrolowanie procesów produkcji w przestrzeni i czasie. Poziom otwartości ksiąg rachunkowości zależy od skłonności dostawców do udostępniania informacji nabywcom. R. Cooper i R. Slagmulder (1999), oceniając gotowość dostawców do udostępniania danych nabywcom, używają pojęć: „całkowicie otwarta księga rachunkowości” („*full open book*”) i „częściowo otwarta księga rachunkowości” („*partial open book*”).

Jednym z przykładów zastosowania *open book accounting* w praktyce jest firma z branży telekomunikacyjnej opisywana w literaturze pod zmienioną nazwą Lean Tech (Mouritsen i in., 2001). W firmie tej po przeprowadzeniu *outsourcingu* wielu procesów produkcyjnych menedżerowie odczuwali brak kontroli nad procesami wyprowadzonymi poza firmę. Wprowadzono metodę *open book accounting* jako narzędzie, które miało zapewnić kontrolę procesów produkcyjnych realizowanych na odległość i ułatwić elastyczność produkcji. Od tego momentu Lean Tech przekazywał prognozy sprzedaży podwykonawcom, a oni udostępniali informacje z systemu rachunkowości zarządczej o czasie i kosztach procesu produkcji, strukturze kosztów produktów (komponentów lub detali), czasie przezbrajania maszyn, wielkości zapasów i szybkości obrotu zapasami. Wszystkie detale i komponenty wykorzystywane do produktów finalnych oraz produkty przekazywane do klientów objęte zostały systemem kodów kreskowych. Zastosowanie *open book accounting* w Lean Tech przywróciło menedżerom kontrolę nad odległymi w przestrzeni procesami produkcji oraz umożliwiło: zwiększenie elastyczności produkcji, *benchmarking* dostawców, reorganizację procesów produkcyjnych i dystrybucji u dostawców, wgląd i ocenę wykorzystania zdolności produkcyjnych u poszczególnych dostawców przez menedżerów logistyki. Jak stwierdzają autorzy tego studium przypadku, *open book accounting* uczyniło z Lean Tech organizatora relacji międzyorganizacyjnych tworzącego coś w rodzaju wirtualnej organizacji, wykorzystującej informacje do koordynowania działań innych samodzielnych firm. Menedżer logistyki pełnił nową rolę międzyorganizacyjnego koordynatora działalności wielu wyodrębnionych organizacyjnie i prawnie firm (Mouritsen i in., 2001). Dzięki wprowadzeniu *open book accounting* mógł on stosować efektywne procedury planowania logistyki w łańcuchu dostawców.

3. Łańcuchowy rachunek kosztów celu (*target costing chain*)

Rachunek kosztów celu wywodzi się również z tradycji zarządzania przedsiębiorstwami japońskimi (pierwsze zastosowanie w Toyota Motor Corporation w latach 60. XX w.). W ostatnich latach został on dość dokładnie opisany w literaturze światowej i literaturze polskiej (np. Sakurai, 1997; Moden,

1999; Cooper, Slagmulder, 1999; Sobańska, 1998, 2003; Sojak, Jóźwiak, 2004; Szychta, 2003, 2007). W naszej literaturze rachunek kosztów celu prezentowany był zazwyczaj w odniesieniu do wewnętrznego łańcucha wartości (jednostkowy rachunek kosztów celu).

Rozwój relacji nabywca – dostawca, tworzenie wielopoziomowych relacji z dostawcami przyczyniły się do stosowania rachunku kosztów celu wraz ze stosowanymi w tym rachunku innymi technikami w międzyorganizacyjnym zarządzaniu kosztami projektów produktów. Problem ten najszerszej został objaśniony w literaturze przez R. Coopera i R. Slagmulder na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych w 25 przedsiębiorstwach japońskich stosujących wysokie technologie i szczupłe procesy produkcyjne (Cooper, Slagmulder, 1999). Według cytowanych autorów, podstawową metodą stosowaną przez wiele japońskich przedsiębiorstw w zarządzaniu kosztami przyszłych produktów w fazie projektowej jest kombinacja *target costing* i *value engineering*. Te dwie metody są rozszerzane na cały łańcuch dostawców. *Target costing* stanowi podstawę międzyorganizacyjnego zarządzania kosztem produktu w ciągu jego cyklu życia. Rachunek ten ma do spełnienia dwa główne cele: a) ustalenie kosztu, po którym dany produkt musi być wytwarzany (*target cost*), aby przedsiębiorstwo osiągało oczekiwaną marżę zysku w długim okresie przy ustalonej, na podstawie badań rynkowych, cenie sprzedaży (rachunek kosztów celu na poziomie produktu), b) rozłożenie ustalonego kosztu produktu (cel strategiczny) na komponenty poprzez ustalenie kosztu wytworzenia dla każdego z komponentów (*component target cost*) wchodzących w skład wyrobu finalnego sprzedawanego przez nabywcę (rachunek kosztów celu na poziomie komponentów). Od dostawców oczekuje się poszukiwania sposobów, aby dostarczali swoje komponenty po cenach ustalonych (*component target price = component target cost*) przez ich nabywców, osiągając jednocześnie zadowalający zysk.

Wymienione cele mogą być osiągnięte tylko wtedy, gdy produkty odpowiadają wymaganiom klientów (wysoka jakość, funkcjonalność, cena) i zostaną wytworzone po ustalonym koszcie (*target cost*).

Realizacja drugiego celu (pkt b) nadaje już rachunkowi kosztów celu stosowanego u nabywcy wymiar międzyorganizacyjny. W sytuacji gdy dostawcy komponentów stosują również rachunek kosztów celu do dyscyplinowania kosztów procesów projektowania swoich produktów, powstają łańcuchowe systemy rachunku kosztów celu (*target costing chain*). W systemach tych wynik ustalony w rachunku kosztów celu nabywcy (tzn. założony koszt produktu finalnego i rozłożony na komponenty) staje się elementem wejściowym w systemach rachunku kosztów celu zewnętrznych dostawców komponentów albo ceną transferową dla komponentów nabywanych od jednostek wewnętrznych nabywcy.

Łańcuchowe systemy rachunku kosztów celu to ważny element międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami produktów, ponieważ przenoszą konkurencyjną presję kosztową, jakiej poddawany jest nabywca odpowiedzialny za pro-

dukt finalny na pozostałe firmy w łańcuchu dostawców. Umożliwiają one koordynowanie programów zarządzania kosztem podejmowanych przez poszczególne firmy w łańcuchu poprzez wskazywanie dostawcom, gdzie nabywca komponentów oczekuje redukcji kosztów (Cooper, Slagmulder, 1999, rozdz. D). Zoptymalizowanie kosztów w łańcuchu dostawców komponentów to jeden z najważniejszych elementów w osiągnięciu ustalonego kosztu projektowanego produktu w procesie rachunku kosztów celu nabywcy należącego do szczupłych firm. W przypadku tego typu firm *outsourcing* stanowi ok. 70% wartości dodanej ich produktów finalnych (Cooper, Slagmulder, 1999, s. 146).

W sytuacji gdy okaże się, że dostawcy w łańcuchu będą mieli trudności w osiągnięciu ustalonego kosztu komponentów (*component target cost*), podejmowane są współdziałania między zespołami projektowymi z różnych firm, które uczestniczą w projektowaniu danego produktu. Głównym elementem w podejmowanej współpracy jest metoda analizy wartości produktu (*value engineering*). Metoda ta ma na celu wzrost wartości produktu, który można osiągnąć dwoma sposobami: a) przez poprawę funkcjonalności produktu bez podnoszenia ustalonego kosztu (*target cost*), b) przez redukcję kosztów bez pogorszenia funkcjonalności produktu.

Dodatkowe możliwości redukcji kosztów w celu osiągnięcia *target cost* produktu występują w fazie produkcji. Do redukcji kosztów produktu stosowana jest kolejna technika związana z rachunkiem kosztów celu, tj. *kaizen costing*. Nabywca stosuje *kaizen costing* do ustalenia poziomu redukcji kosztów dla dostawców komponentów. Poziom redukcji kosztów może być wyznaczony jako jeden wskaźnik dla wszystkich komponentów (np. 3%) lub mogą być ustalane różne poziomy redukcji kosztów dla różnych komponentów (Cooper, Slagmulder, 1999, rozdz. 3)

R. Cooper i R. Slagmulder wyróżnili na podstawie przeprowadzonych badań w firmach japońskich cztery poziomy dostawców: zwykli dostawcy wykonujący standardowe komponenty (lub części), poddostawcy wykonujący zamówione przez nabywcę komponenty do nowych produktów, główni dostawcy uczestniczący w projektowaniu komponentów oraz członkowie rodzin mający największą swobodę w opracowywaniu głównych funkcji nowych produktów. W zależności od poziomu dostawców stosowane są różne techniki międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami produktu. Łańcuchowy rachunek kosztów celu stosowany jest na poziomie poddostawców, a rachunek kosztów celu prowadzony u nabywcy wykorzystywany jest w relacjach ze zwykłymi dostawcami przy negocjacjach cenowych dla standardowych komponentów. Na poziomie członków rodzin i głównych dostawców stosowane są bardziej wyrafinowane metody redukcji kosztów, jak równoczesne zarządzanie kosztem, międzyorganizacyjna analiza kosztów (szerzej zob. Cooper, Slagmulder, 1999).

4. Podsumowanie

Obserwowane od dłuższego czasu w wielu dziedzinach gospodarczych przechodzenie firm od konfrontacyjnych relacji rynkowych do długotrwałych powiązań między nabywcami i dostawcami przyczyniło się do rozwoju teorii kosztów transakcyjnych, powstania nowego obszaru zarządzania, jakim jest zarządzanie międzyorganizacyjne oraz strukturalnych zmian w systemach informacyjnych, w tym w systemach rachunkowości zarządczej partnerów tworzących nowe relacje wymiany (relacje hybrydowe). W sytuacji współpracy międzyorganizacyjnej nie tylko działania firmy-nabywcy, ale również jej partnerów-dostawców stają się obiektem długookresowego planowania i kontroli. Zarządzanie łańcuchem zaopatrzenia (dostawców wewnętrznych i zewnętrznych), tworzoną w firmach stosującą szczupłe formy produkcji (*lean production*) i systemy produkcji „dokładnie na czas” (*Just-in-Time*), wymaga udostępniania przez dostawców wiedzy w formie informacji o kosztach produktów i ich komponentów, jakości i technikach produkcji. Informacje te, w transakcjach hybrydowych opartych na niekompletnych kontraktach, zmniejszają asymetrię informacji, pomagają utrwalać relacje nabywca–dostawca, zwiększają zaufanie partnerów biznesowych i ograniczają zachowania oportunistyczne. Są to informacje tworzone w systemach rachunkowości zarządczej, które, jak wskazują wyniki badań empirycznych publikowane w literaturze światowej, uwzględniają specyfikę międzyorganizacyjnych relacji, kształtowaną przez transakcje hybrydowe. W systemach tych, określanych jako międzyorganizacyjne systemy rachunkowości zarządczej, uwzględnia się rozszerzony krąg odbiorców informacji o partnerów biznesowych, jak dostawcy tworzący łańcuch wartości produktu oraz wykorzystywane są narzędzia umożliwiające pomiar kosztów i korzyści tworzenia wieloletnich relacji z dostawcami. Do nowych narzędzi należą m. in. otwarte księgi rachunkowości oraz łańcuchowy rachunek kosztów celu. Informacje z systemów rachunkowości zarządczej w relacjach nabywca – dostawca przekraczają, tak samo jak procesy zarządzania, granice organizacyjne partnerów biznesowych.

Literatura

- Brilman (2002), *Nowoczesne koncepcje i metody zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Christopher M. (1998), *Logistic and supply chain management*, London, wyd. 2.
- Coase R. H. (1992), *The Institutional Structure of Production (Nobel Lecture)*, „American Economic Review”, Vol. 82, s. 713–719.
- Cooper R., Slagmulder R. (1999), *Supply chain development for the lean enterprise. Interorganizational cost management*, Portland Oregon.

- Cooper R., Yoshikawa T. (1994), *Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain*, „International Journal of Production Economics”, Vol. 37, s. 51–62.
- Godłowski-Legiędz J. (2010), *Współczesna ekonomia. Ku nowemu paradygmatowi?*, C.H. Beck, Warszawa.
- Hardt Ł. (2009), *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Listopadzka E. (2006), *Koncepcje kosztów jakości i kosztów transakcyjnych w świetle nowoczesnych metod klasyfikacji kosztów*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH”, z. 72, s. 196–208.
- Monden Y. (1999), *Wege zur Kostensenkung. Target Costing und Kaizen Costing*, Verlag Vahlen, München.
- Mouritsen J., Thrane S. (2006), *Accounting, network complementarities and the development of inter-organizational relations*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 31, s. 241–275.
- Mouritsen J., Hansen A., Hansen C. O. (2001), *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 12, s. 221–244.
- Ring P. S., Van de Ven A., Structuring H. (1992), *Cooperative Relationships between Organizations*, „Strategic Management Journal”, Vol. 13, No. 7, s. 483–498.
- Sakurai M. (1997), *Integratives Kostenmanagement Stand und Entwicklungstendenzen des Controlling in Japan*, Verlag Vahlen, München.
- Sobańska I. (1998), *Rachunek kosztów celu (ang. Target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 45, Warszawa, s. 78–89.
- Sobańska I. (2003), *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, I. Sobańska (red.), C.H. Beck, Warszawa, s. 374–422.
- Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 42 (98), SKwP, Warszawa, s. 153–163.
- Sobańska I. (2010), *Rozdział 3. Podejście lean*, [w:] *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, I. Sobańska (red.), C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S., Józwiak H. (2004), *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Stankiewicz W. (2007), *Ekonomika instytucjonalna. Zarys wykładu*, Wydawnictwo Prywatnej Wyższej Szkoły Businessu, Administracji i Technik Komputerowych, Warszawa.
- Szychta A. (2003), *Rozwój i uwarunkowania implementacji systemu kosztów docelowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 12 (68), SKwP Warszawa, s. 66–93.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Williamson O. E. (1998), *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Zorska A. (2007), *Korporacje transnarodowe. Przemiany, oddziaływania, wyzwania*, PWE, Warszawa.

Irena Sobańska

CHANGES IN MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF TRANSACTION COST THEORY

The paper reviews changes that are taking place in transaction cost theory, management, and management accounting systems used in enterprises employing lean production methods and forming long-term relationships with suppliers. In Williamson's transaction cost theory, these relations are defined as a hybrid form. Results of empirical research published in international literature suggest that interorganizational relationships create a new spectrum of research in management accounting.

Management accounting information, just as interorganizational management processes, go beyond organizational boundaries of business partners engaged in hybrid transactions based on incomplete long-term contracts.

The article outlines two new management accounting techniques: open book accounting and target costing chain, which provide information for interorganizational cost management in end product value chain. These methods, which originally were used in Japanese companies operating in various industries, are increasingly implemented in enterprises in other parts of the world.