

**Monika Łada**

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

## **RACHUNKOWOŚĆ OTWARTYCH KSIĄG – KONCEPCJA I ZASTOSOWANIA**

### **1. Wstęp**

W działalności współczesnych organizacji coraz większego znaczenia nabiera umiejętność aktywnego zarządzania relacjami z otoczeniem gospodarczym. Obserwowane w praktyce zjawisko outsourcingu znacznych obszarów działalności przedsiębiorstw i związana z tym konieczność zacieśnienia współpracy z partnerami, którzy przejęli działania, powoduje zapotrzebowanie na nowe rodzaje analiz zarządczych [18]. Ten wyraźny trend stawia przed rachunkowością nowe wyzwania. Pojawia się zapotrzebowanie na nowy zestaw informacji zarządczej – informacji dotyczących partnerów oraz relacji, jakie organizacja tworzy i utrzymuje z nimi [3; 5; 7; 14; 17]. Jednym z takich szerzej opisywanych rozwiązań jest tzw. rachunkowość otwartych ksiąg (m.in. [9; 11; 14]).

Celem artykułu jest przedstawienie założeń koncepcji rachunkowości otwartych ksiąg jako instrumentu zapewniającego przepływ informacji zarządczej między współpracującymi podmiotami. Praktyczne zastosowanie założeń tej koncepcji zilustrowane zostanie wynikami badań empirycznych prezentowanymi w literaturze przedmiotu oraz przykładową procedurą wymiany informacji opartą na zasadach rachunkowości otwartych ksiąg.

### **2. Koncepcja rachunkowości otwartych ksiąg**

Rachunkowość otwartych ksiąg jest to koncepcja postulująca wprowadzanie przez organizacje rozwiązań pozwalających na celowe i kontrolowane dzielenie się informacją zarządczą ze współpracującymi podmiotami zewnętrznymi, przede wszystkim z głównymi klientami i kooperantami. Pojęcie to pojawia się w publikacjach z zakresu rachunkowości zarządczej od kilkunastu lat i zaliczane jest, razem z innymi instrumen-

tami, takimi jak rachunek kosztów docelowych czy wspólne budżetowanie, do grupy rozwiązań służących zarządzaniu relacjami w sieciach biznesowych. W polskich pozycjach literatury pojęcie rachunkowość otwartych ksiąg występuje jeszcze stosunkowo rzadko, najczęściej pod angielską nazwą lub różnymi wersjami tłumaczeń – np. inną stosowaną wersją tego terminu jest jawna rachunkowość [12].

Pojęcie rachunkowość otwartych ksiąg nie odzwierciedla żadnego konkretnego instrumentu lub procedury rachunkowości zarządczej, ale oznacza raczej określone podejście do wykorzystania danych rachunkowych na potrzeby zarządzania relacjami między niezależnymi, ale powiązаныmi kooperacyjnie organizacjami. Ogólnie ujmując, koncepcja rachunkowości otwartych ksiąg zakłada potrzebę tworzenia rozwiązań, które pozwalają na dzielenie się informacjami rachunkowymi między współpracującymi ze sobą organizacjami.

W literaturze przedmiotu najczęściej przytaczana jest definicja określająca rachunkowość otwartych ksiąg jako „strategię prowadzącą w kierunku kooperacji między firmami umieszczonymi w łańcuchu dostaw, w ramach której informacja jest wykorzystywana do wpływu na przepływ wyrobów i usług pomiędzy firmami” [14, s. 225]. U podstaw koncepcji leżą pewne podstawowe założenia określające pożądane relacje między stronami „otwierającymi przed sobą swoje księgi rachunkowe”. Zasady te obejmują:

- dążenie do poprawy efektywności całej sieci biznesowej – celem zastosowania wspólnej analizy danych rachunkowych jest poszukiwanie takich kierunków zmian w działalności poszczególnych podmiotów, aby skorzystała na tym cała sieć, np. przenoszenie działań do podmiotu, który może wykonać je najlepiej,
- akceptację indywidualnych celów poszczególnych podmiotów – poszukiwanie nowych sposobów działania musi się odbywać z poszanowaniem interesów poszczególnych członków sieci; najbardziej wskazana jest tzw. strategia wygrany-wygrany, co oznacza, że na zmianach powinni korzystać wszyscy partnerzy,
- zapewnienie uczciwych relacji między partnerami – warunkiem dobrowolnego zmniejszenia asymetrii informacji między partnerami jest zaufanie, że przekazane dane nie zostaną wykorzystane wbrew interesom danej organizacji; rachunkowość otwartych ksiąg służy nie tylko konkretnym działaniom (planom i decyzjom), ale także budowaniu zaufania i tworzeniu trwalszych więzi między podmiotami.

Nie należy przy tym zakładać, że partnerom są udostępniane wszystkie dane rachunkowe. Zakres przekazywanej informacji powinien być dokładnie zdefiniowany i adekwatny do zakresu i założonych celów współpracy.

Podsumowując przedstawione powyżej założenia, można stwierdzić, że rachunkowość otwartych ksiąg jest to postępowanie polegające na udostępnianiu przez organizację wybranych wewnętrznych informacji zarządczych partnerom zewnętrznym, z którymi organizacja tworzy sieć biznesową. Informacje te wykorzystywane są we wspólnie wykonywanych analizach, których celem jest zapewnienie poprawy efektywności całej sieci biznesowej oraz poszczególnych jej uczestników.

Koncepcja rachunkowości otwartych ksiąg wywodzi się z rozwiązań stosowanych w firmach japońskich [2]. Praktyki bardzo szerokiego dzielenia się informacją zarządczą z kooperantami wskazywane są wręcz jako jeden z podstawowych czynników przewagi konkurencyjnej takich firm, jak Toyota czy Honda. Obopólne korzyści dla firm japońskich i ich dostawców, będące efektem takiej filozofii postępowania, skierowały uwagę na ogromny potencjał poprawy efektywności tkwiący w relacjach między współpracującymi podmiotami.

Wskazując genezę koncepcji rachunkowości otwartych ksiąg, należy wziąć pod uwagę, że pomysł dzielenia się informacją nie jest całkiem nowy. Od wielu lat organizacje współpracujące dokonywały wymiany informacji rachunkowej do celów zarządzania, np. informując o ofertowych cenach produktów, a niekiedy również o ich kosztach. Podkreślić należy jednak, że obecnie skala tego zjawiska jest znacznie większa. Tradycyjnie informacja rachunkowa uzyskiwana od kontrahenta była podstawą wprowadzania działań dostosowawczych głównie w działalności operacyjnej organizacji lub była uwzględniana jako założenie w planach finansowych. Współcześnie wymiana danych finansowych między kooperantami bardzo często prowadzi również do bardzo radykalnego i gruntownego przekonstruowania całości kształtu działalności obu (lub więcej) organizacji, co oznacza, że informacje te mają zasadniczy wpływ na sferę strategii tych organizacji [14]. Ta zmiana znaczenia systemu wymiany informacji między organizacjami uzasadnia potrzebę poszukiwania, rozwijania i propagowania nowych koncepcji, instrumentów i zastosowań, takich jak rachunkowość otwartych ksiąg.

### 3. Rachunkowość otwartych ksiąg w praktyce

Praktyczne zastosowanie rachunkowości otwartych ksiąg przyjmuje różną formę i zakres – od doraźnej wymiany podstawowych danych o marżach lub kosztach produktów stanowiących przedmiot współpracy między partnerami, aż po bardzo rozwinięte i w znacznym zakresie sprzężone ze sobą systemy informatyczne wspomagające zarządzanie. Niewątpliwie czynnikiem determinującym sposób i zakres przekazywanych informacji jest skala powiązań kooperacyjnych i jej znaczenie dla poszczególnych podmiotów. Oczekiwane obustronne (wielostronne) potencjalne korzyści z wymiany informacji są podstawowym czynnikiem stymulującym rozwój rachunkowości otwartych ksiąg.

Wspólne wykorzystanie informacji rachunkowej może się odbywać na wszystkich etapach cyklu życia produktów [6]. Tradycyjnie wymiana informacji skoncentrowana jest przede wszystkim na fazie wytwarzania, sprzedaży i serwisu posprzedażnego. Wspólne planowanie przebiegu działalności oraz alokacji zasobów w tym obszarze nadal stwarza możliwości znacznej poprawy efektywności. Współcześnie jednak zwraca się uwagę na ogromny potencjał tkwiący w sferach badawczo-rozwojowej oraz projektowej. W tych obszarach również partnerzy sieci mogą odgrywać istotną rolę, aktywnie kształtując wartość, jaka ma być w przyszłości dostarczana klientom.

Coraz liczniejsze publikacje dotyczące zastosowań rachunkowości otwartych ksiąg<sup>1</sup> wskazują, że jest to koncepcja bardzo uniwersalna – stosowana przez firmy działające w różnych strefach kulturowych i różnych branżach. Wymiana informacji odbywa się w sieciach realizujących działalność wytwórczą, handlową oraz usługową. Sieci biznesowe wymieniające dane rachunkowe tworzone są przez firmy japońskie, brytyjskie, skandynawskie lub międzynarodowe. Zastosowanie tego podejścia jest możliwe zarówno w przedsiębiorstwach, jak i organizacjach działających nie dla zysku oraz w sieciach tworzonych przez oba rodzaje tych podmiotów.

W literaturze przedmiotu [8; 14; 16] najczęściej przytaczane są przykłady wykorzystania rachunkowości otwartych ksiąg w sieciach dostawców silnych przedsiębiorstw narzucających reguły współpracy. W tym asymetrycznym z perspektywy pozycji konkurencyjnym układzie odbiorca może warunkować podjęcie lub kontynuację współpracy skłonnością dostawcy do dzielenia się danymi rachunkowymi. Po stronie odbiorcy głównym czynnikiem skłaniającym do otwierania ksiąg dostawców lub dzielenia się posiadanymi informacjami jest chęć aktywnego, zgodnego z wymaganiami ukształtowania działalności dostawcy, w tym szczególnie otworzenie możliwości obniżania cen dostaw poprzez zmniejszenie relatywnego poziomu kosztów dostawcy. Z perspektywy dostawcy udostępnienie danych ma na celu lepsze dostosowanie się do oczekiwań atrakcyjnego klienta i rozszerzenie zakresu współpracy z nim, a w efekcie zwiększenie przychodów i zysków.

Tradycyjnie rachunkowość otwartych ksiąg znajduje zastosowanie w działalności projektowej. Unikatowość i niepowtarzalność produktu (projektu) sprawia często, że jest on przygotowywany i wykonywany z uwzględnieniem bardzo szczególnych i indywidualnych potrzeb klienta [13]. Wymusza to bardzo ścisłą współpracę wykonawcy z klientem jeszcze w fazie opracowywania koncepcji projektu. Ponieważ z założenia to odbiorca lub jego sponsor poprzez cenę produktu powinien pokryć wszystkie koszty projektu, ustalanie wartości projektu dla klienta jest często łączone z analizą kosztów. Kalkulacja kosztów uzyskania określonych atrybutów projektu i udostępnienie ich bezpośrednio lub pośrednio klientowi jest praktyką powszechnie stosowaną w firmach zorientowanych na projekty, np. budowlanych, informatycznych lub medialnych.

Innym interesującym obszarem zastosowań rachunkowości otwartych ksiąg są relacje tworzone przez jednostki o bardzo rozbieżnych celach działalności, np. przedsiębiorstwa oraz jednostki działające nie dla zysku [1; 15]. W takich relacjach wymiana informacji/danych rachunkowych, oprócz tego, że przyczynia się do poprawy kondycji finansowej obu podmiotów, dodatkowo może służyć do wzajemnego komunikowania przyjętych celów. Działalność organizacji *non profit* ma zupełnie inne priorytety niż działania przedsiębiorstw zorientowane na zysk. Rozwój współpracy między takimi różnymi podmiotami i zapewnienie efektywności dla obu stron wymaga więc wymia-

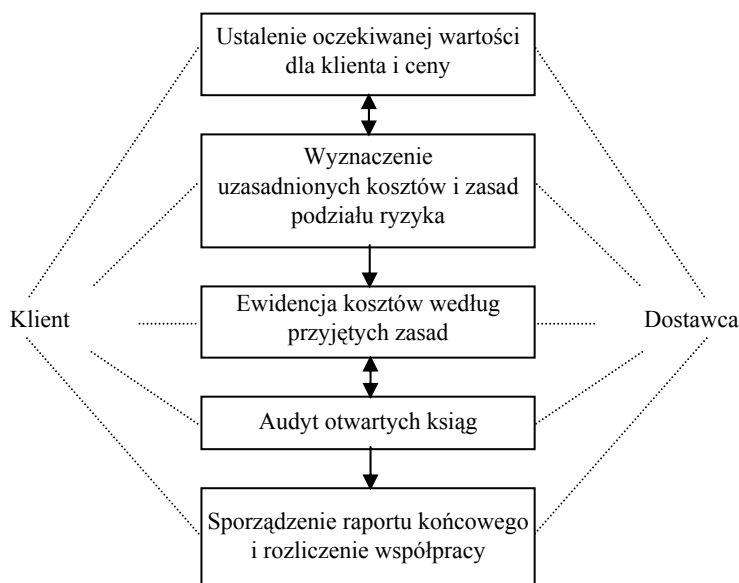
---

<sup>1</sup> Przegląd najważniejszych badań w tym zakresie przedstawiony jest w pracy [4].

ny informacji również co do pozafinansowych celów współpracy oraz uwzględniania tych rozbieżnych oczekiwań w podejmowanych decyzjach.

#### 4. Przykładowa procedura rachunkowości otwartych ksiąg

W celu zilustrowania zastosowania koncepcji rachunkowości otwartych ksiąg w praktyce przedstawiony został ogólny model wymiany informacji między dostawcą i klientem w kolejnych fazach współpracy. Omówiony model, reprezentujący jeden z możliwych sposobów zastosowania założeń koncepcji rachunkowości otwartych ksiąg, jest wzorowany na procedurze współpracy przy realizacji projektów propagowanej w brytyjskim sektorze budowlano-montażowym [10]. Do celów tego opracowania procedura ta została uogólniona, tak by mogła być odnieszona do każdego rodzaju współpracy. Zestawienie podstawowych etapów wspólnego analizowania danych rachunkowych w toku współpracy partnerów przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Model wymiany informacji między partnerami biznesowymi

Źródło: opracowanie własne.

W proponowanym modelu wymiana informacji dotyczących finansowej strony współpracy przebiega w pięciu etapach:

- 1) ustalenie ceny adekwatnej do oczekiwanej wartości współpracy dla klienta,
- 2) wyznaczenie uzasadnionych kosztów współpracy i ustalenie zasad podziału ryzyka,

- 3) ewidencja kosztów współpracy według ustalonych zasad,
- 4) audyt otwartych ksiąg,
- 5) raport końcowy i rozliczenie współpracy.

Pierwszy etap wymiany informacji między partnerami zorientowany jest na zdefiniowanie efektów współpracy, jakich oczekuje klient (wartość dla klienta) oraz ceny, jaką jest skłonny za te efekty zapłacić. Dane rachunkowe odzwierciedlające oczekiwania klienta obejmować mogą m.in.: ceny ofertowane przez innych dostawców, koszty realizacji analizowanej działalności we własnym zakresie, docelowy koszt jednostkowy produktu będącego przedmiotem współpracy lub kwotę kosztów budżetu przeznaczanego na całą współpracę. Dostawca natomiast koncentruje się na przygotowaniu informacji prezentujących możliwości realizacji współpracy, w tym m.in.: na kosztach wytworzenia poszczególnych elementów, cenach oferowanych innym odbiorcom, kosztach przeciętnych dla branży. Efektem wspólnych analiz opartych na przekazanych danych jest podjęcie decyzji o współpracy, ustalenie jej zakresu oraz określenie obowiązującej ceny wyjściowej.

Drugim etapem jest wspólne wyznaczenie uzasadnionych kosztów współpracy. Kalkulacja kosztów przygotowywana jest przez dostawcę i obejmuje: planowane koszty bezpośrednie współpracy oraz ustalone z klientem narzuty kosztów pośrednich i marży zysku. Wspólna analiza poszczególnych pozycji kalkulacji ma za zadanie wyeliminowanie pozycji nieuzasadnionych z perspektywy klienta, np. kosztów niewykorzystanych zdolności lub kosztów niskiej jakości wewnętrznej. Jednak analiza ta ma wpływ nie tylko na kwestie zapewnienia zaufania klienta do dostawcy co do prawidłowości kalkulacji ceny. Analiza planowanych kosztów stwarza przede wszystkim ogromne możliwości wspólnego poszukiwania sposobów poprawy efektywności poprzez zdefiniowanie zakresu i zasad współpracy ustalonych wstępnie w etapie pierwszym. Zidentyfikowane oszczędności mogą zostać podzielone między obu partnerów, tj. poprzez zmniejszenie ceny dla klienta oraz zwiększenie marży zysku dla dostawcy.

Integralnym elementem etapu drugiego jest określenie sposobu rozłożenia ryzyka związanego z ewentualnymi błędami w planach dotyczących kosztów współpracy. Odpowiedzialność za korzystne i niekorzystne odchylenia może być rozłożona na jednego lub obu partnerów. W tym drugim przypadku obie strony są zainteresowane utrzymaniem faktycznych kosztów współpracy na jak najniższym poziomie. Zakończeniem analiz przeprowadzonych w etapach pierwszym i drugim jest podpisanie umowy o współpracy zawierającej ustalone zasady współdziałania.

Trzecim etapem jest ewidencja przez dostawcę faktycznych kosztów ponoszonych w trakcie współpracy. Wspólne ustalenia dokonywane w tym etapie dotyczą przede wszystkim zasad ewidencji kosztów. Ewidencja kosztów u dostawcy powinna zapewniać odpowiednią przejrzystość i wiarygodność ujmowanych danych, by w ten pośredni sposób „chronić” klienta przed przypisywaniem nieuzasadnionych kosz-

tów, tj. pozycji kosztowych nieobjętych planem, stosowaniem nieodpowiednich metod alokacji kosztów lub nieprawidłowym rozliczeniem kosztów w czasie.

Kluczowym etapem budowania zaufania między dostawcą i odbiorcą jest etap czwarty. Polega on na okresowym przeprowadzaniu przez klienta audytu danych kosztowych zgromadzonych w ewidencji księgowej dostawcy. Celem audytu jest sprawdzenie, czy wszystkie dane kosztowe zostały ujęte w ewidencji zgodnie ze wspólnie ustalonymi zasadami, a przez to potwierdzenie prawidłowości wzajemnych rozliczeń. Jednocześnie audyt ten pozwala odbiorcy dokładniej zapoznać się z uwarunkowaniami działalności prowadzonej przez dostawcę i przeanalizować te czynniki z perspektywy dalszego planowanego przebiegu współpracy.

Ostatni etap wyodrębniony w modelu procedury rachunkowości otwartych ksiąg polega na przygotowaniu raportu końcowego. Raport ten zawiera zestawienie faktycznych kosztów współpracy, powstałych odchyleń oraz wprowadzonych korekt w cenie wyjściowej. Raport końcowy jest podstawą ostatecznego rozliczenia współpracy.

## 5. Podsumowanie

Zarządzanie organizacjami uwzględniające ich relacje z podmiotami zewnętrznymi wymaga zastosowania nowych instrumentów rachunkowości zarządczej. Jednym z bardziej popularnych kompleksowych rozwiązań stosowanych w tym zakresie jest rachunkowość otwartych ksiąg, rozumiana jako postępowanie polegające na udostępnianiu przez organizację wybranych wewnętrznych informacji zarządczych partnerom zewnętrznym, z którymi organizacja współpracuje. Praktyczne zastosowanie tej koncepcji umożliwia prowadzenie przez partnerów wspólnych analiz, których celem jest zapewnienie poprawy efektywności prowadzonych działań.

## Literatura

- [1] *A guide to fairer contracting: Part 1*, The Institute of Public Care 2005, <http://ipc.brookes.ac.uk>, 20.01.2009.
- [2] Agndal H., Nilsson U., *Interorganizational cost management in the exchange process*, „Management Accounting Research” 2009, doi:10.1016/j.mar.2008.07.001.
- [3] Agndal H., Nilsson U., *Supply chain decision-making supported by an open books policy*, Int. J. Production Economics 116, 2008, s.154-167.
- [4] Caglio A., Ditillo A., *A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions*, „Accounting, Organizations and Society” 2008, 33, s. 865-898.
- [5] Coada A.F., Cullen J., *Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective*, „Management Accounting Research” 2006, 17, s. 342-369.

- [6] Cooper R., Slagmulder R., *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society” 2004, 29, s. 1-26.
- [7] Dekker H.C., *Value chain analysis in interfirm relationships: a field study*, „Management Accounting Research” 2003, 14, s. 1-23.
- [8] Free C., *Walking the talk? Supply chain accounting and trust among UK supermarkets and suppliers*, „Accounting, Organizations and Society” 2008, 33, s. 629-662.
- [9] Kajüter P., Kumala H.I., *Open-book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures*, „Management Accounting Research” 2005, 16, s. 179-204.
- [10] Knowles R., Gregson M., *Open book accounting*, <http://www.theqsi.co.uk/cpdmod/open%20book%20accounting.doc>, 20.01.2009.
- [11] Kumala H.I., *Open-book accounting in networks*, LTA 2, 2002, s. 157-177.
- [12] Lehtinen J.R., Storbacka K., *Sztuka budowania trwałych związków z klientami. Customer Relationship Management*, Wolters Kluwers – Oficyna, Kraków 2001.
- [13] Łada M., Kozarkiewicz A., *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- [14] Mouritsen J., Hansen A., Hansen C.Ø., *Inter-organizational controls and organizational competences: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research” 2001, 12, s. 221-244.
- [15] *Open book accounting*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, [www.cipfa.org.uk](http://www.cipfa.org.uk), 20.01.2009.
- [16] Ryals L., *Profitable relations with key customers: how suppliers manage pricing and customer risk*, „Journal of Strategic Marketing” 2006, 14/2, s.101-113.
- [17] Seal W., Berry A., Cullen J., *Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting*, „Accounting, Organizations and Society” 2004, 29, s. 73-92.
- [18] *Zarządzanie łańcuchem dostaw*, HBS Press, Helion, Gliwice 2007.

## OPEN BOOK ACCOUNTING – CONCEPT AND APPLICATIONS

### Summary

The aim of the paper is to present the outline of the open book accounting concept which is a mean of facilitating the flow of management information among business partners. In the paper, the following issues are discussed: assumptions of the concept, its practical applications and the example of the model of the open book accounting procedure.