

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyc-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec</b> , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak</b> , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska</b> , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch</b> , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska</b> , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner</b> , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska</b> , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska</b> , New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz</b> , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes</b> , Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz</b> , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański</b> , The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb</b> , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska</b> , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling.....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Anna Surowiec**

AGH w Krakowie

---

## RACHUNEK KOSZTÓW DOCELOWYCH W ZARZĄDZANIU ŁAŃCUCHEM DOSTAW

---

**Streszczenie:** Współczesne przedsiębiorstwa, funkcjonujące w coraz bardziej konkurencyjnych warunkach, charakteryzują się siecią powiązań z dostawcami i odbiorcami. Rachunek kosztów docelowych (*target costing*) to metoda zarządzania kosztami będąca odpowiedzią na zwiększającą się konkurencję, a tym samym wzrost znaczenia efektywnego zarządzania kosztami w relacjach międzyorganizacyjnych. Celem artykułu jest wykazanie przydatności rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów docelowych, łańcuch dostaw.

### 1. Koncepcja zarządzania łańcuchem dostaw

W ciągu ostatnich trzech dekad zarządzanie łańcuchem dostaw (*Supply Chain Management*, SCM) zaczęło być traktowane jako jeden z kluczowych czynników konkurencyjności i efektywności organizacyjnej [Porter 1985; Jones 1989]. Zarządzanie łańcuchem dostaw ma istotne znaczenie w wielu gałęziach przemysłu, ponieważ firmy mają świadomość znaczenia zintegrowanych relacji z dostawcami i klientami. Presja globalnej konkurencji i potrzeba szerokiej współpracy między organizacjami zmusza firmy do podejmowania działań mających na celu doskonalenie łańcuchów dostaw, tak aby były one bardziej elastyczne i szybciej dostosowywały się do zmieniających warunków.

Kluczowe zasoby, będące źródłem przewagi konkurencyjnej, umiejscowione są nie tylko w obrębie jednostki, lecz także stanowią część sieci powiązań. Ta relatywna perspektywa postrzegania firmy sugeruje, że krytyczne zasoby jednostki osadzone mogą być w procedurach i procesach stanowiących sieć relacji międzyorganizacyjnych.

Obecnie organizacje konkurują raczej na poziomie efektywnego przemieszczania materiałów, półproduktów i produktów do odbiorców w całym łańcuchu dostaw aniżeli na poziomie efektywności samego procesu produkcyjnego. Tak postrzegane łańcuchy dostaw i dążenie do ich ciągłego doskonalenia stają się istotnym czynnikiem zyskowności.

W literaturze przedmiotu przytaczane są różne definicje zarządzania łańcuchem dostaw. Wśród często stosowanych jest definicja sformułowana przez Handfielda i Nicholisa [1999, s. 2], zgodnie z którą: „Łańcuch dostaw obejmuje wszystkie działania związane z przepływem i transformacją dóbr od fazy pozyskania materiałów, przez kolejne etapy aż do użytkownika końcowego, jak również związany z tymi działaniami przepływ informacji. Zasoby i informacje przemieszczają się w górę i w dół łańcucha dostaw. Zarządzanie łańcuchem dostaw polega na integracji tych działań poprzez poprawę relacji w łańcuchu dostaw w celu osiągnięcia przewagi konkurencyjnej”.

Innymi słowy, zarządzanie łańcuchem dostaw może być postrzegane w trzech wymiarach: jako administrowanie działaniami i procesami, jako koordynacja funkcji biznesowych w obrębie przedsiębiorstwa (zarządzanie funkcjami wewnętrznymi) i jako koordynacja międzyorganizacyjna.

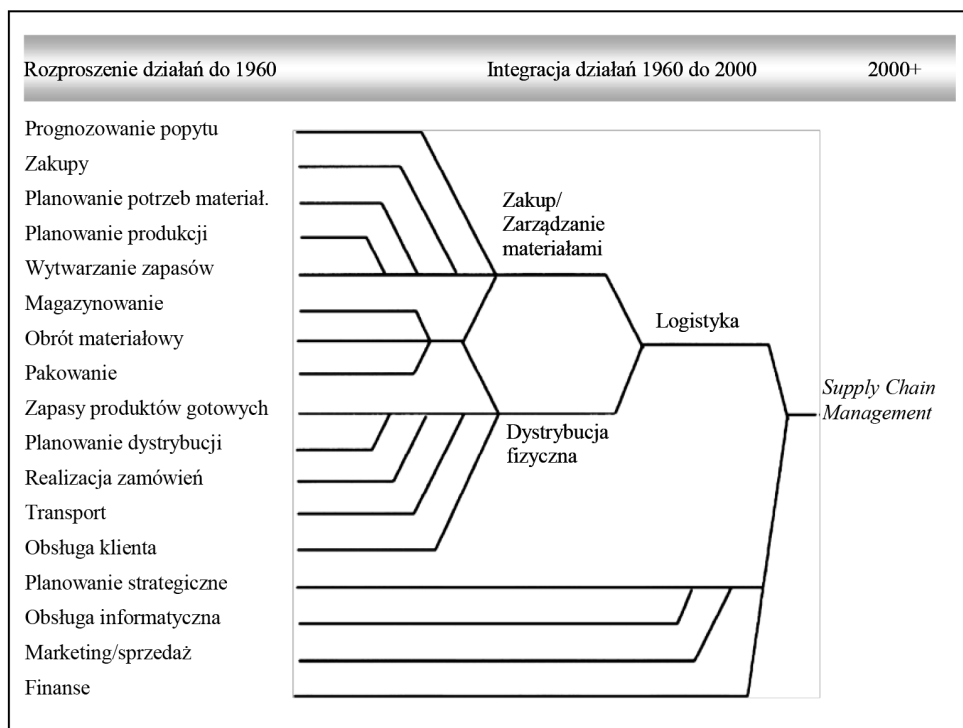
Administrowanie działaniami i procesami ma wiele wspólnego z zarządzaniem logistycznym i odnosi się do takich działań, jak zarządzanie transportem, magazynowanie zapasów, zarządzanie zamówieniami, które odpowiadają funkcjom logistycznym. Koordynacja funkcji wewnętrznych odnosi się do współpracy i budowania relacji pomiędzy obszarami funkcjonalnymi w ramach tej samej firmy, takich jak marketing czy finanse. Współpraca między organizacjami dotyczy współdziałania i koordynacji w zakresie przepływu produktów pomiędzy uczestnikami łańcucha dostaw. Zarządzanie łańcuchem dostaw jest zatem postrzegane jako zarządzanie przepływem produktów w wielu firmach i niekiedy niesłusznie utożsamiane jest z zarządzaniem logistycznym, które odnosi się do przepływu produktów w obrębie jednostki gospodarczej.

Koncepcja zarządzania łańcuchem dostaw została sformułowana w wyniku stopniowej ewolucji, jak pokazano na rysunku 1.

Obecnie SCM postrzegane jest jako zarządzanie zestawem procesów, przy czym proces rozumiany jest jako grupa działań istotnych dla osiągnięcia określonego celu, np. realizacji zamówień. Ogół procesów składa się na całość SCM. Procesy te powinny być koordynowane poprzez współpracę i zarządzanie relacjami w całym łańcuchu dostaw – od początkowych dostawców do odbiorców końcowych.

Łańcuchy dostaw powinny być zarządzane w sposób zintegrowany. Zintegrowane podejście do zarządzania łańcuchem dostaw koncentruje się na zarządzaniu relacjami, informacjami i przepływem materiałów w wymiarze międzyorganizacyjnym w celu redukcji kosztów i usprawnienia przepływów. Firmy stosujące zintegrowaną koncepcję zarządzania łańcuchem dostaw poszukują sposobów integracji swojej logistyki, zamówień, działań operacyjnych i funkcji marketingowych z innymi uczestnikami łańcucha dostaw tak, aby przepływ materiałów, informacji, komponentów i produktów gotowych odbywał się płynnie od punktu pochodzenia do końcowego odbiorcy, zapewniając niskie koszty jednostkowe i wysoki poziom usług.

Funkcjonowanie organizacji w ramach zintegrowanego łańcucha dostaw przyczynia się do zdobywania przewagi konkurencyjnej, równocześnie w większym



**Rys. 1.** Ewolucja zarządzania łańcuchem dostaw

Źródło: [Ballou 2007, s. 332-348].

stopniu spełnia wymagania klientów w zakresie szybkości dostaw oraz jakości produktów i usług.

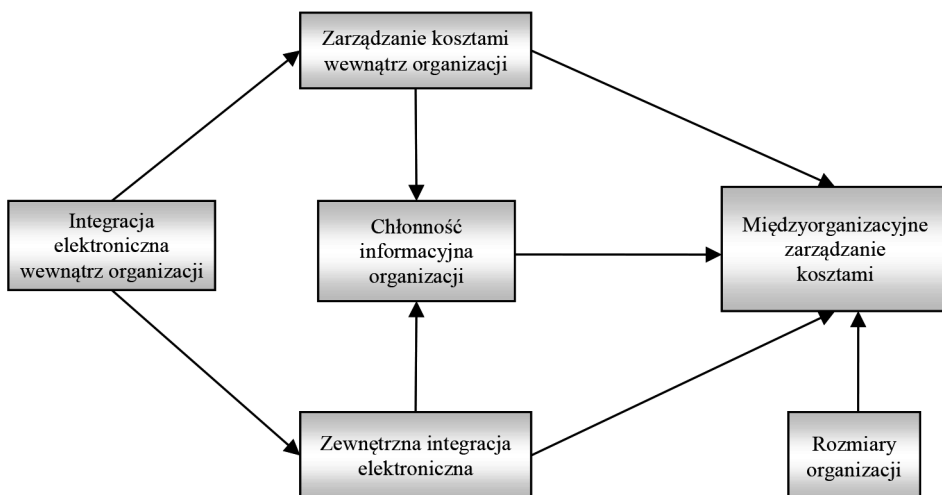
Wraz ze zwiększoną konkurencyjnością tworzenie wartości stało się zatem funkcją efektywnych relacji z dostawcami. Łańcuch dostaw jest siecią takich relacji. Jego funkcjonowanie bazuje na niezawodnym i ciągłym tworzeniu sieci współpracy na rzecz kompleksowego myślenia, którego efektem jest tworzenie wartości. Podstawę takiej współpracy stanowi dążenie do wspólnych celów, otwartej komunikacji i obiegu informacji pomiędzy uczestnikami łańcucha dostaw. Co istotne, każdy uczestnik łańcucha jest zmotywowany przez wspólny cel, czyli tworzenie wartości w kierunku zdobycia przewagi konkurencyjnej.

Funkcjonowanie łańcucha dostaw stwarza szereg nowych wyzwań wynikających z rozszerzonej formy organizacyjnej. Warunkiem rozwoju silnych relacji w łańcuchu dostaw jest zapewnienie skutecznej współpracy pomiędzy dostawcą a nabywcą, zarządzanie komunikacją i negocjacjami między uczestnikami łańcucha dostaw, wykorzystanie szans, jakie stwarza ciągle doskonalenie i koordynacja, ale także, na przykład, eliminowanie oportunistycznych zachowań.

## 2. Zarządzanie kosztami łańcucha dostaw

Wzrastająca konkurencja we współczesnych warunkach gospodarczych zmusza przedsiębiorstwa do ciągłej modyfikacji metod zarządzania. Warunkiem sprawnego zarządzania kosztami w łańcuchu dostaw jest jego integracja, a także implementacja systemu międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami. Wymaga to jednak właściwej współpracy, zapewniającej dostęp do wiarygodnych informacji o kosztach poszczególnych uczestników łańcucha dostaw, a także możliwościach ich redukcji.

W literaturze przedmiotu pojawia się coraz powszechniej pojęcie międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami, opisywane jako międzyorganizacyjne rozszerzenie wewnętrznych działań w zakresie zarządzania kosztami [Cooper, Slagmulder 2004, s. 2]. Można się spodziewać, że organizacje o wysokim poziomie zarządzania kosztami wewnątrz będą w stanie wykorzystać swoją wiedzę i doświadczenie, aby rozwijać podobne działania w ramach międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami. Te same umiejętności planowania i kontroli, które są podstawą do zarządzania kosztami wewnątrz, mogą być przydatne w szerszym wymiarze na rzecz wszystkich partnerów w łańcuchu dostaw.



**Rys. 2.** Wpływ wewnątrzorganizacyjnego zarządzania kosztami, integracji systemów informacyjnych i chłonności informacyjnej organizacji na międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami w łańcuchach dostaw

Źródło: [Fayard i in. 2012, s. 171].

Praktyka gospodarcza wskazuje, że poszczególne działania wewnętrznego zarządzania kosztami mogą być przełożone na środowisko międzyorganizacyjne. Wiedza i doświadczenie w korzystaniu z narzędzi wewnętrznego zarządzania kosztami

mogą zostać wykorzystane do opracowania międzyorganizacyjnych narzędzi zarządzania kosztami, służących uczestnikom łańcucha dostaw dla ich wspólnej korzyści. Dlatego zdolność organizacji do zarządzania kosztami wewnątrznie jest istotnym wyznacznikiem i podstawą umożliwiającą międzyorganizacyjne zarządzanie kosztami, co przedstawiono na rysunku 2.

Stosowanie międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami w firmie wymaga spełnienia kilku warunków, między innymi:

- określenia szczegółowych celów redukcji kosztów w odniesieniu do swoich dostawców,
- współpracy z dostawcami i odbiorcami w zakresie znalezienia sposobów redukcji ich kosztów,
- uwzględniania poziomu rentowności dostawców przy negocjowaniu cen zakupu,
- zapewnienia efektywnej współpracy z dostawcami i odbiorcami.

Ze względu na daleko idące konsekwencje ścisłej współpracy między firmami ważne jest [Ramos 2004, s. 135], aby skupiać uwagę nie tylko na tym, jak kształtować relacje w łańcuchu dostaw, z którymi uczestnikami i w ramach jakich form umów, ale także na tym, jak koordynować relacje i które mechanizmy kontroli i procesy zarządzania powinny być wykorzystywane do wspierania, planowania, pomiaru i oceny działań i ich wyników.

### 3. Target costing w zarządzaniu łańcuchem dostaw

Zmiana warunków funkcjonowania organizacji stawia wyzwania tradycyjnej rachunkowości zarządczej, której celem była głównie kontrola kosztów i poprawa osiągnięć przede wszystkim poprzez zastosowanie konwencjonalnych metod, takich jak tradycyjny rachunek kosztów czy budżetowanie. W warunkach zintegrowanych łańcuchów dostaw metody te są zdecydowanie niewystarczające

Informacje dostarczane przez rachunek kosztów mają podstawowe znaczenie w zarządzaniu zarówno przedsiębiorstwem, jak i całym łańcuchem dostaw. Istotą rachunku kosztów jest pomiar wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa, czyli ustalenie ponoszonych kosztów.

Główną przyczyną problemów wynikających z tradycyjnego podejścia do zarządzania łańcuchem dostaw jest stosowanie systemu zarządzania kosztami skoncentrowanego na minimalizacji kosztów poszczególnych uczestników łańcucha, w przeciwieństwie do maksymalizacji satysfakcji klienta. Ponadto często uważa się, że celem zarządzania łańcuchem dostaw jest poprawa obsługi klienta przy równoczesnej obniżce kosztów całkowitych. Zarządzanie kosztami związanymi z dostarczaniem produktów czy usług powinno koncentrować się na zwiększeniu satysfakcji klientów, a nie tylko minimalizacji kosztów łańcucha dostaw. Tradycyjne systemy zarządzania kosztami często akceptują działania organizacyjne, które powodują miejscową obniżkę kosztów, ale równocześnie ograniczają zdolność przedsiębiorstwa do spełnienia oczekiwań klientów. Sposobem na złagodzenie tego problemu

niekiedy jest wykorzystanie zarządzania kosztami działań (ABM). Jednak poprzez skoncentrowanie na kosztach działań, ABM w łańcuchu dostaw nie stanowi adekwatnego środka do zwiększenia zadowolenia klienta.

Rachunek kosztów docelowych (target costing) jest lepszym wyborem z punktu widzenia zarządzania łańcuchem dostaw głównie ze względu na fakt, że w mniejszym stopniu skupia się na kosztach niż na spełnieniu wymagań klienta. Koszt jest postrzegany jako wynik, natomiast wymagania klientów są traktowane jako warunek zapewnienia konkurencyjności. Zgodnie z założeniami rachunku kosztów docelowych, łańcuch dostaw ponosi koszty niezbędne do zaspokojenia oczekiwań klientów w zakresie funkcjonalności i ceny dostarczanych produktów. Celem jest więc racjonalizacja kosztów, a nie minimalizacja.

Target costing daje możliwość kształtowania kosztów i zysków w oparciu o uwarunkowania zewnętrzne, na przykład wynikające z konkurencyjności otoczenia. Jest to technika zarządzania kosztami, umożliwiająca spojrzenie wstecz na sposób, w jaki produkty powinny być projektowane, w kierunku osiągnięcia kosztów docelowych. Taka praktyka określa konieczne oszczędności kosztowe oraz na ile możliwe jest wprowadzenie udoskonaleń w łańcuchu dostaw.

Stosowany w środowisku łańcucha dostaw rachunek kosztów docelowych zostaje rozszerzony na międzyorganizacyjną koordynację działań podejmowanych w ramach zarządzania kosztami [Ramos 2004, s. 135].

Rachunek kosztów docelowych stawia wymagania klientów w centrum wysiłków zmierzających do opracowania i wdrażania strategii produktu. Według target costing spełnienie lub przekroczenie wymagań klientów w zakresie jakości, funkcjonalności i ceny jest kluczem do osiągnięcia i utrzymania konkurencyjności produktów. Pomimo tych zalet target costing nie powinien być bezkrytycznie przyjmowany jako narzędzie zarządzania każdym łańcuchem dostaw. Powinien być stosowany tylko do tych łańcuchów dostaw, których uczestnicy są gotowi do wdrożenia kosztu docelowego.

Biorąc pod uwagę zróżnicowane warunki funkcjonowania i konkurencyjności, różne łańcuchy dostaw nie mogą stosować takiego samego podejścia do wdrażania rachunku kosztów docelowych. Podejście to uzależnione jest przede wszystkim od istniejących relacji między partnerami handlowymi w ramach łańcucha dostaw, a także od charakteru wymagań klientów. Te dwa czynniki w dużej mierze determinują podejście i sposób wdrożenia rachunku kosztów docelowych.

W literaturze wymieniane są trzy możliwe podejścia do rachunku kosztów docelowych wdrażanego w ramach łańcucha dostaw [Lockamy, Smith 2000, s. 214]: podejście oparte na cenie, podejście oparte na wartości oraz podejście oparte na zarządzaniu kosztami działań (*activity-based cost management* – ABCM). Dlatego istotne jest, aby wybór właściwego podejścia dokonany był dopiero po dokładnej analizie wymagań klienta i relacji w łańcuchu dostaw.

Podejście rachunku kosztów docelowych oparte na cenie wymaga, aby łańcuch dostaw funkcjonował w środowisku biznesowym charakteryzującym się stabilno-



ścią i jednorodnymi wymaganiami klienta. Podejście to może być stosowane, gdy łańcuch dostaw oferuje kilka wariantów produktów oraz rzadko wprowadza nowe produkty. W takiej sytuacji target costing jest wykorzystywany przede wszystkim do ustalenia cen rynkowych i marży na produkty i zapewnia środki do negocjowania kompensat między partnerami handlowymi za realizowane działania w ramach łańcucha dostaw. Uzyskanie porozumienia między partnerami handlowymi w łańcuchu dostaw w zakresie poziomu i częstotliwości kompensat za realizowane usługi jest najistotniejszym etapem w procesie budowy rachunku kosztów docelowych i tworzeniu relacji w łańcuchu dostaw. Negocjacje powinny skutkować między innymi ustaleniem kompensat między wszystkimi uczestnikami łańcucha dostaw, w całości nie wyższych niż dopuszczalny koszt produktu, a uzgodnione ceny powinny zapewnić w długim okresie rentowność i przetrwanie członków łańcucha dostaw. Istotne jest, aby poziom kompensat sprawiał, że uczestnictwo w łańcuchu dostaw będzie korzystne dla poszczególnych partnerów.

Podejście rachunku kosztów docelowych oparte na wartości ma zastosowanie do łańcuchów dostaw posiadających klientów, których wymagania są zróżnicowane i szybko ulegają zmianom. Tak więc w celu spełnienia wymagań klientów, łańcuchy dostaw muszą oferować duży wybór wysokiej wartości produktów, z których większość charakteryzuje się krótkim cyklem życia. W łańcuchu dostaw posiadającym takich klientów korzystne byłoby wdrożenie rachunku kosztów docelowych opartego na wartości, zwłaszcza jeśli relacje między partnerami handlowymi w ramach sieci oparte są przede wszystkim na wolnorynkowych negocjacjach. Taki łańcuch dostaw powinien być tak skonfigurowany, aby jego kluczowe kompetencje ściśle odpowiadały aktualnym wymaganiom klientów. Efektywnie wykorzystana zdolność do rekonfiguracji łańcucha dostaw pozwala utrzymać konkurencyjność poprzez reagowanie na zmiany wymagań klientów oferowaniem produktów najwyższej wartości. Jednakże w celu zminimalizowania konfliktów pomiędzy firmami i ograniczenia czynników zniechęcających do udziału w łańcuchu dostaw partnerskie relacje handlowe w łańcuchu muszą być korzystne dla wszystkich uczestników. W łańcuchach dostaw wykazujących powyższe cechy podejście oparte na wartości w rachunku kosztów docelowych służy do alokacji dopuszczalnego kosztu produktu wśród działań w ramach łańcucha dostaw proporcjonalnie do wartości, jaką te działania tworzą. Te proporcjonalne koszty stanowią ceny płacone uczestnikom łańcucha dostaw za realizowane działania. Po określeniu kosztów lub ceny działań w łańcuchu dostaw procedury rachunku kosztów docelowych mogą być wykorzystane do identyfikowania uczestników łańcucha dostaw, którzy są w stanie realizować działania łańcucha dostaw po dopuszczalnym koszcie. Tak określona grupa najważniejszych uczestników funkcjonuje jako łańcuch dostaw do momentu, aż dalsze zmiany wymagań klienta wymuszą ponowną rekonfigurację łańcucha dostaw.

Podejście target costing oparte na zarządzaniu kosztami działań (ABCM) odnosi się do łańcuchów dostaw, gdzie wymagania klientów są jednolite, stabilne i dobrze znane, a relacje w łańcuchu dostaw są ustalane poprzez wspólne uzgodnienia. Sku-

teczne i efektywne funkcjonowanie łańcucha dostaw w takich warunkach wymaga kontroli i redukcji kosztów całkowitych. Zatem partnerzy w łańcuchu dostaw szczególnie wagę przywiązują do budowania międzyorganizacyjnych, opartych na działaniach modeli kosztów łańcucha dostaw. Uzyskana z tych modeli wiedza na temat przyczyn oraz kosztów działań w łańcuchu dostaw nietworzących wartości dodanej służy do opracowywania wspólnych projektów poprawy kosztów i adekwatnego podziału wynikających z nich obciążeń i korzyści.

Rolą rachunku kosztów docelowych w wyżej wymienionych warunkach jest stymulowanie i kształtowanie wysiłków w celu stałej poprawy konkurencyjności łańcucha dostaw. Zatem podejście ABCM w rachunku kosztów działań traktowane jest też jako nowoczesna wersja systemu tworzenia cen koszt plus.

#### 4. Podsumowanie

Informacje generowane przez rachunkowość zarządczą są podstawowym źródłem danych do podejmowania decyzji i kontroli. Właściwe techniki rachunkowości zarządczej mogą mieć istotne znaczenie dla międzyorganizacyjnego łańcucha dostaw przede wszystkim ze względu na:

- dostarczanie aktualnych i dokładnych informacji wspierających i ułatwiających podejmowanie decyzji w całej organizacji oraz
- dostarczanie informacji o efektywności wykonywanych zadań, a także o wynikach poszczególnych jednostek operacyjnych w celu zapewnienia, że działania są zgodne z planami.

Kształtowanie długofalowej współpracy międzyorganizacyjnej obejmuje zazwyczaj złożone procesy negocjacyjne. Ponadto mechanizmy i działania, które odgrywają rolę w relacjach łańcucha dostaw muszą być w jakiś sposób kontrolowane. Wiąże się to również z określonymi potrzebami informacyjnymi. Rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako właściwy zestaw technik umożliwiających dostarczanie tego rodzaju informacji.

Rachunek kosztów docelowych (target costing) to metoda zarządzania kosztami będąca odpowiedzią na zwiększającą się konkurencję, a tym samym wzrost znaczenia efektywnego zarządzania kosztami w relacjach międzyorganizacyjnych.

#### Literatura

- Ballou R.H., *The evolution and future of logistics and supply chain management*, „European Business Review” 2007, Vol. 19, Iss. 4.
- Cooper R., Slagmulder R., *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society” 2004, Vol. 29.
- Fayard D., Lee L.S., Leitch R.A., Kettinger W.J., *Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains*, „Accounting, Organizations and Society” 2012, Vol. 37.



- Handfield, R.B., Nichols E.L., *Introduction to Supply Chain Management*, Prentice Hall, New Jersey 1999.
- Jones C., *Supply chain management – the key issues*, BPICS „Control”, October/November 1989.
- Lockamy III, A., Smith W.I., *Target costing for supply chain management: criteria and selection*, „Industrial Management & Data Systems” 2000, Vol. 100, Iss. 5.
- Porter M. E., *Competitive advantage*, Free Press, New York 1985.
- Ramos M.M., *Interaction between management accounting and supply chain management*, „Supply Chain Management: An International Journal” 2004, Vol. 9, No 2.

## TARGET COSTING FOR SUPPLY CHAIN MANAGEMENT

**Summary:** Today’s companies, operating in an increasingly competitive conditions, are characterized by a network of relationships with suppliers and customers. Target costing is a method of cost management being a response to increasing competition, and thus increasing importance of effective cost management in inter-organizational relationships. The purpose of this article is to demonstrate the usefulness of target costing in supply chain management.

**Keywords:** target costing, supply chain.