

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company’s decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms’ taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation’s “Ogrody Róż”	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Alina Kozarkiewicz

AGH w Krakowie

e-mail: akozarki@zarz.agh.edu.pl

KONTROLA TWORZENIA I APROPRIACJI WARTOŚCI W SIECIACH MIĘDZYORGANIZACYJNYCH

Streszczenie: Artykuł ma na celu prezentację problematyki kontroli wartości tworzonej i przejmowanej przez partnerów współpracujących w ramach sieci międzyorganizacyjnych. W pierwszej części pracy zaprezentowano dyskusję dotyczącą procesów tworzenia wartości w sieci, jej destrukcji, a także podziału i przejmowania (apropriacji) przez współpracujących partnerów. Następnie omówiono najczęściej stosowane mechanizmy ochrony wartości przed apropiacją – izolacji, kohezji, edukacji i maksymalizacji. Ponieważ tworzenie i ochrona wartości przed zawłaszczeniem wymagają odpowiednio skonstruowanego systemu kontroli, tej problematyce poświęcono ostatnią część pracy. Wskazano najważniejsze kategorie oraz składowe systemów kontroli wartości w sieci międzyorganizacyjnej. Podstawą do skonstruowania propozycji składowych stały się kluczowe koncepcje kontroli strategicznej – kategoryzacja systemów kontroli Ouchiego oraz koncepcja dźwigni kontroli strategicznej Simonsa.

Słowa kluczowe: kontrola, sieć międzyorganizacyjna, tworzenie wartości, apropiacja wartości.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.25

1. Wstęp

Badania dotyczące współpracy międzyorganizacyjnej i sieci przedsiębiorstw nabrały w ostatnich latach szczególnego znaczenia – szerokie zainteresowanie ze strony wielu ośrodków akademickich, różnorodność tworzonych koncepcji, wielość tematów badawczych podejmowanych pod wspólnym szyldem sieciowości organizacyjnej zaowocowały podzielanym przez wielu autorów przekonaniem o narodzinach nowego paradygmatu zarządzania: paradygmatu sieciowego [Czakon 2012]. Wśród licznych problemów badawczych pojawiają się analizy dotyczące przyczyn aktualnej intensyfikacji współpracy przedsiębiorstw. Autorzy [Niemczyk, Stańczyk-Hugiet, Jasiński (red.) 2012] wskazują na konieczność współdziałania przedsiębiorstw, skierowanego na wspieranie innowacyjności, elastyczności organiza-

cyjnej, pozyskiwania dostępu do zasobów materialnych i niematerialnych, takich jak wiedza, relacje partnerów lub ich wizerunek. Jednym z istotnych powodów nawiązywania współpracy międzyorganizacyjnej staje się także poszukiwanie możliwości związanych z tworzeniem i współtworzeniem wartości przez kilka zaangażowanych podmiotów. Tworzenie wartości dla interesariuszy, przede wszystkim dla właścicieli i klientów, jest jednym z kluczowych celów i wyzwań organizacyjnych [Łada, Kozarkiewicz 2010]. Współpraca przedsiębiorstw jest sposobem na powiększanie wartości poprzez jej kokreację i efekty synergii. To założenie w praktyce może jednak nieść ze sobą potencjalne zagrożenia związane z możliwością destrukcji wartości przez partnerów lub nieumiejętną współpracę. Co równie ważne, wytworzona wartość musi podlegać podziałowi pomiędzy zaangażowane strony, a podział wspólnej wartości oznacza ryzyko jej przywłaszczenia przez silniejszych partnerów w sieci międzyorganizacyjnej. Współpracujące przedsiębiorstwa muszą zatem zapewnić sobie odpowiednie systemy monitorowania tworzonej wartości oraz jej podziału, tworząc w ten sposób narzędzia ochrony własnej wartości przed jej zawłaszczeniem przez inne podmioty. Właściwie generowana i transferowana informacja zarządca stanowi warunek sprawnego funkcjonowania takiego systemu.

Celem tego artykułu jest prezentacja problematyki kontroli wartości tworzonej i przejmowanej przez poszczególnych partnerów współpracujących w ramach sieci międzyorganizacyjnych. W pierwszej części pracy zostanie zaprezentowana dyskusja na temat procesów tworzenia wartości w sieci, jej destrukcji, a także podziału i przejmowania (apropriacji) przez współpracujących partnerów. W kolejnej części pracy zostaną zaprezentowane najczęściej stosowane mechanizmy ochrony wartości przed jej apropiacją. Ponieważ ochrona wartości wymaga odpowiednio skonstruowanego systemu kontroli, dlatego w ostatniej części pracy zostaną wskazane najważniejsze kategorie i składowe systemu kontroli wartości w sieci międzyorganizacyjnej.

2. Tworzenie i aropriacja wartości przez współpracujące przedsiębiorstwa

Wartość, stanowiąca główny powód oraz sens tworzenia sieci i nawiązywania relacji międzyorganizacyjnych, może być rozumiana i definiowana na różne sposoby. Po pierwsze, jest rozumiana jako wartość dla interesariuszy – nie ulega wątpliwości, że tworzenie wartości dla interesariuszy, przede wszystkim właścicieli i klientów, jest dominującą orientacją dotyczącą kształtowania celów przedsiębiorstw [Łada, Kozarkiewicz 2010]. W wielu opracowaniach [Hogan 2001; Fjeldstad, Ketels 2006] wskazuje się, że sieci międzyorganizacyjne stanowią w istocie bardziej zaawansowaną formę łańcucha wartości, którego celem nadrzędnym jest wartość dla klienta. Inne podejścia wskazują na wartość sieci jako na taki wyniki relacji, który poprawia pozycję konkurencyjną partnerów [Hogan 2001]. Wartość sieci może być też definiowana jako suma cenności (korzyści) zasobów oraz możliwości wzrostu w drodze synergii i uczenia się oraz doboru partnerów [Woźniak-Sobczak 2012].

Problemem współpracy jest głównie współtworzenie wartości poprzez zaangażowanie różnych podmiotów o komplementarnych celach, ale też uzupełniających się zasobach, kompetencjach i umiejętnościach. Współtworzenie wartości wynika m.in. z synergii zasobów materialnych (np. efekt skali i wzrost efektywności łącznych działań podejmowanych przez kilka podmiotów), z uzupełniania się zasobów niematerialnych, takich jak wiedza i umiejętności, ze wzajemnego wspierania innowacyjności i kreatywności zespołów badawczych, a także z uzupełniania lub powiększania kapitału społecznego, w tym relacji z innymi podmiotami, zwiększającymi w efekcie potencjał rynkowy (np. znajomość marki).

Ten optymistyczny obraz kreacji wartości musi zostać uzupełniony o zjawisko możliwej destrukcji wartości – współpraca z innymi podmiotami niesie niebezpieczeństwo obniżenia wartości tworzonej przez przedsiębiorstwo. Źródła destrukcji wartości związane są ze sprzecznością interesów zaangażowanych partnerów, ich oportunistycznym, koniecznością zawierania kompromisów, pojawianiem się konfliktów oraz niedoskonałością procesów zarządzania współpracą, np. odmiennym podejściem do podejmowania decyzji [Woźniak-Sobczak 2012]. Istnieje wiele przykładów destrukcji wartości stanowiącej rezultat nieefektywnej współpracy, np. brak nowych rozwiązań mimo inwestycji w projekty badawcze, obniżenie jakości ze względu na podwykonawstwo lub utrata lojalności klientów na skutek opóźnień działań przedsiębiorstwa-partnera.

Jednym z nowych zagadnień w badaniach nad tworzeniem wartości jest problematyka *apropriacji*¹ wartości w sieci współpracy [Jap 2001; Dekker 2004; Hurmelinna-Laukkanen, Puumalainen 2007; Ritala, Hurmelinna-Laukkanen 2009]. Wartość wytworzona w sieci międzyorganizacyjnej – rozumiana zarówno wąsko: w postaci materialnej, jak i szeroko: jako suma wszystkich korzyści materialnych i niematerialnych – musi zostać podzielona pomiędzy zaangażowane podmioty. Wydaje się, że nadrzędnym kryterium powinien być podział odpowiadający zaangażowaniu każdej ze stron. W realnych warunkach wartość jest przywłaszczana przez partnerów o silniejszej pozycji w sieci oraz tych, którzy w większym stopniu kierują się oportunistycznym [Neumann 2010]. Współpraca z innymi podmiotami wymaga zatem od zarządzających opracowania i implementacji odpowiednich narzędzi podziału wartości, chroniących przed jej obniżeniem lub utratą na skutek jej przejęcia przez partnerów biznesowych.

3. Mechanizmy wspierające *apropriację* wartości w sieci międzyorganizacyjnej

Współpraca w ramach sieci, zorientowana na tworzenie wartości, zakłada kooperację i kolektywność działań partnerów, natomiast podział wartości, czyli odpowiednie

¹ Pojęcie *apropriacja* pochodzi od łacińskiego *approprio, ad-propriare* – przywłaszczyć, wziąć na własność, [http://synonim.net]. Czakon [2012, s. 91] definiuje pojęcie *apropriacji* jako zawłaszczanie, przejmowanie przez przedsiębiorstwo części wytworzonej wartości równej wkładowi lub od niego większej. Przeciwieństwem jest *ekspropriacja*, inaczej *wywłaszczenie*, gdy firma uzyskuje mniej, niż powinna. W literaturze [Dekker 2004] zagadnienie to dotyczy troski o równy podział lub obawy przed przejmowaniem wartości przez partnerów (*appropriation concern*).

„wykrojenie” jej części, jest zorientowane przeciwnie, tzn. na indywidualizację zachowań, konkurowanie podmiotów i rywalizację o przywłaszczenie części wartości [Ritala, Hurmelinna-Laukkanen 2009]. Podział wartości i zjawisko jej zawłaszczania związane są z wieloma problemami wynikającymi z braku możliwości jednoznacznej identyfikacji źródeł wartości, z trudnością oceny wkładu poszczególnych partnerów, ograniczoną racjonalnością, subiektywizmem ocen i posługiwaniem się percepcją, czyli oceną postrzeganych zachowań, a nie rzeczywistego wkładu, a co więcej – również ograniczonym potencjałem absorpcji lub rozwoju poszczególnych podmiotów, oznaczającym dobrowolną rezygnację z części wartości.

Współpracujące przedsiębiorstwa, świadome konieczności podziału wartości oraz możliwych działań oportunistycznych sprzyjających jej zawłaszczaniu, poszukują mechanizmów i narzędzi wspomagających ochronę wartości. Ochrona wartości dotyczy jej przejmowania przez przedsiębiorstwa spoza sieci (konkurentów), jak i funkcjonujących w ramach sieci (koopetentów). Przegląd literatury przedmiotu wskazuje, że najczęściej stosowane są następujące mechanizmy [Czakon 2012; Hurmelinna-Laukkanen, Puumalainen 2007]:

1. Mechanizmy izolacji:

- ochrona poprzez wykorzystywanie prawa własności intelektualnej,
- stosowanie klauzul umownych, np. nakładających obowiązek poufności,
- stosowanie mechanizmów ochrony wiedzy niejawniej poprzez zakaz pracy dla konkurencji przez określony czas po zakończeniu współpracy.

2. Mechanizmy kohezji, czyli spajania sieci, poprzez dobór partnerów, a następnie wspieranie postaw, norm oraz zobowiązań społecznych i emocjonalnych skierowanych na wzmacnianie lojalności wobec partnerów.

3. Mechanizmy edukacji oparte na rozwijaniu świadomości klientów, przede wszystkim zniechęcaniu do zakupu podrabianych produktów lub zachęcaniu do unikania producentów o złej reputacji.

4. Mechanizmy dążenia do maksymalizacji wartości, gdzie ochrona wartości jest traktowana jako poprawa pozycji konkurencyjnej w ramach sieci lub wobec podmiotów zewnętrznych:

- kontrolowanie upowszechniania innowacji, np. poprzez udostępnianie standardów technologicznych,
- kształtowanie tempa innowacji, szybkie i ciągle wprowadzanie nowych produktów, uniemożliwiające konkurentom nadążenie za kolejnymi ofertami rynkowymi,
- mobilizowanie kompetencji dynamicznych, czyli dążenie do zachowania elastyczności zasobów,
- tworzenie architektury biznesu zapewniającej mobilność wiedzy i odpowiedni dobór partnerów, np. tworzenie ekosystemów biznesowych.

Wymienione powyżej mechanizmy obejmują zestaw bardzo różnorodnych instrumentów, w tym prawnych, zarządzania personelem, zarządzania wiedzą i innowacjami. Ich dobór i implementacja wymagają odpowiedniego wsparcia informacyjnego, w tym pozyskiwania informacji o potencjalnych partnerach, o działaniach i wynikach

aktualnych partnerów, o reakcjach rynku itp. Kontrola działań sieci jest niezbędna do zapewnienia ochrony wytwarzanej wartości i odpowiedniego jej podziału.

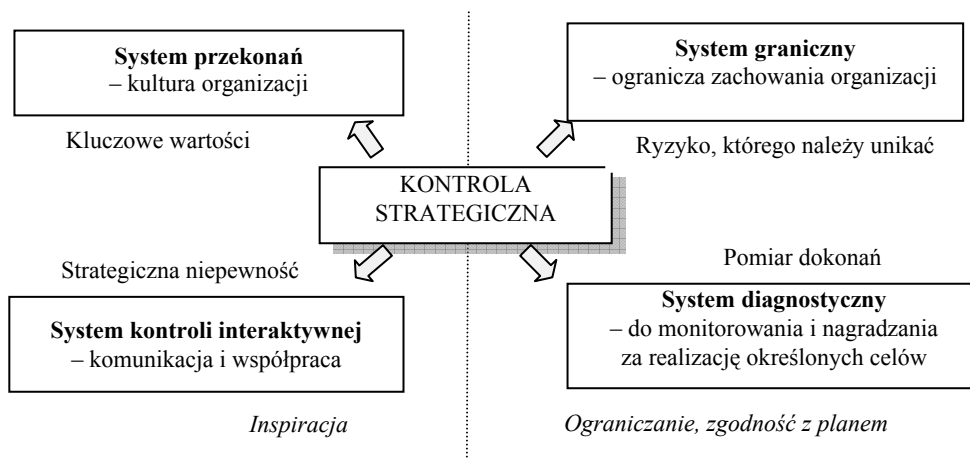
4. Kontrola apropiacji wartości

Współcześnie istnieje wiele koncepcji dotyczących zasad i sposobów prowadzenia kontroli strategicznej. Wiele z nich opiera się na klasycznej koncepcji kontroli zaprezentowanej przez Ouchiego pod koniec lat 70. Ouchi wyróżnił trzy zasadnicze kategorie systemów kontroli: system rynkowy, bazujący na informacjach rynkowych, system biurokratyczny, oparty na hierarchii i podporządkowaniu działań decyzjom zwierzchników, oraz system klanowy, oparty na realiach społecznych, postawach i wartościach [Ouchi 1979]. Do koncepcji Ouchiego nawiązuje jednoznacznie podział systemów (mechanizmów) kontroli wartości w sieciach, popularyzowany we współczesnej literaturze przedmiotu [Dekker 2004; Langfield-Smith 2008; Cäker, Siverbo 2011; Marques, Ribeiro, Scapens 2011], który wyróżnia trzy zasadnicze kategorie mechanizmów kontroli: kontrolę wyników, kontrolę zachowań i kontrolę społeczną. Kontrola wyników obejmuje formułowanie celów, monitorowanie osiągnięć oraz zasady motywowania, kontrola zachowań dotyczy reguł i procedur, natomiast kontrola społeczna to interakcje, wspólne podejmowanie decyzji oraz wzmacnianie więzi.

Do koncepcji Ouchiego nawiązuje również pochodząca z połowy lat 90. koncepcja dźwigni kontroli strategicznej Simonsa [Simons 1995]. Jak podkreśla Simons, w ramach tradycyjnych systemów kontroli przygotowywane są plany finansowe, plany alokacji zasobów, budżety itd., a ich monitorowanie jest zasadniczym przedmiotem podejmowanych działań. Taki system kontroli kierowniczej został nazwany przez Simonsa systemem diagnostycznym. Obok tego systemu – tradycyjnego i powszechnie krytykowanego za sztywność – Simons zaproponował celowe wykorzystywanie trzech innych, które nazwał odpowiednio systemami przekonania, granicznego i interakcji:

- system przekonania jest oparty na kulturze organizacji, misji i wizji rozwoju, na kluczowych wartościach, podzielanych w organizacji przekonaniach ukierunkujących działania i decyzje;
- system graniczny definiuje „zasady gry”, granice wolności i zachowania, których należy unikać, tworzą go m.in. kody etyczne i założenia co do akceptacji określonych działań;
- system interaktywny zapewnia wsparcie, m.in. poprzez komunikację, negocjacje, analizy raportów, wyników badań rynkowych itp., zapewnia debatę, uczenie się i doskonalenie.

Zdaniem Simonsa kontrola strategiczna nie polega na wyborze jednego określonego systemu, ale na ich współlistnieniu i wzajemnym przenikaniu się (rys. 1).



Rys. 1. Systemy kontroli strategicznej według R. Simonsa

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Simons 1995, s. 159].

Zaprezentowana powyżej koncepcja Simonsa, definiująca cztery rodzaje podsystemów kontroli strategicznej, może być z powodzeniem zastosowana w kontekście kontroli tworzenia i podziału wartości w ramach sieci międzyorganizacyjnych. W tab. 1 zestawiono najważniejsze elementy tworzące poszczególne systemy kontroli strategicznej. Założono, że o przejmowaniu wartości decyduje wiele zjawisk obecnych na etapie wyboru partnerów i planowania relacji międzyorganizacyjnych oraz na etapie realizacji współpracy. Dlatego też dokonano podziału na składowe systemów kontroli *ex ante* oraz *ex post*.

Jak wynika z tab. 1, system diagnostyczny jest podstawowym systemem kontroli strategicznej, obejmuje monitorowanie realizacji założonych celów strategicznych i operacyjnych sieci, jej wyników finansowych, a także dotyczy zasadniczej sfery podziału wartości w postaci rozdziału zysków sieci oraz specjalnych funduszy wspólnych, np. wspólnego funduszu premiowego. System graniczny określa zasady wyjścia z sieci w przypadku braku realizacji celów finansowych lub pozafinansowych, np. zakłada minimalny akceptowany poziom strat lub rodzaj zachowań partnerów nieakceptowanych ze względu na indywidualny dalszy rozwój przedsiębiorstwa i jego własne relacje z klientami. System przekonań jest istotny przede wszystkim na etapie wyboru partnerów, jego celem jest określenie zgodności kulturowej w oparciu o historię współpracy lub obserwację poprzednich działań. System interakcji dotyczy wymiany informacji w zakresie sfery finansowej współpracy, jak i idei jej rozwoju. Istotnym elementem systemu interakcji mogą się stać tzw. niekompletne umowy, stosowane w warunkach wzajemnego zaufania, pozostawiające przestrzeń do szczegółowych ustaleń już w trakcie realizacji współpracy pomiędzy podmiotami.

Tabela 1. Składowe systemów kontroli strategicznej apropiacji wartości w sieci

Rodzaj kontroli	<i>Ex ante</i>	<i>Ex post</i>
System diagnostyczny	<ul style="list-style-type: none"> • Formułowanie celów strategicznych, np. wspólne prace rozwojowe nad nowym produktem. • Dekomponowanie celów na cele krótkookresowe w ujęciu ilościowym i wartościowym, określanie wartości docelowych, np. ustalenie poziomu redukcji kosztów na najbliższy okres. • Konstruowanie zasad systemu motywacyjnego, np. wspólnego funduszu premiowego. • Stworzenie systemu specyfikacji i procedur, np. zasad wyboru dostawców. • Wprowadzenie struktury zarządzania siecią, np. podział na grupy zadaniowe w ramach sieci 	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorowanie wyników działalności, np. kontrola poziomu założonej redukcji kosztów. • Nagradzanie za wyniki, np. podział wspólnego funduszu premiowego. • Podział wspólnych zysków z działalności sieci. • Monitorowanie zgodności z procedurami. • Audyty jakości
System graniczny	<ul style="list-style-type: none"> • Określenie nieakceptowanych zachowań. • Określenie zasad opuszczania sieci 	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorowanie zachowań. • Monitorowanie strat
System przekonań	<ul style="list-style-type: none"> • Selekcja partnerów w oparciu o historię dotychczasowej współpracy. • Selekcja partnerów na podstawie dopasowania kulturowego 	<ul style="list-style-type: none"> • Monitorowanie postaw i zachowań partnerów
System interakcji	<ul style="list-style-type: none"> • Wspólne określanie celów współpracy. • Troska o reputację i zaufanie oraz orientacja na długoterminowe relacje, np. <i>open-book agreement</i>, intencyjne formułowanie niekompletnych kontraktów 	<ul style="list-style-type: none"> • Wymiana informacji, np. wymiana informacji kosztowych. • Przegląd pomysłów na innowacje i rozwój. • Wspólne podejmowanie decyzji. • Wspólne (wielopartnerskie) zespoły zadaniowe

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowane powyżej podejście, bazujące na postrzeganiu systemu kontroli wartości jako kompleksowego i składającego się z czterech wyodrębnionych podsystemów, pozwala zauważyć, że kluczową rolę odgrywa tu pozyskiwanie informacji finansowych oraz pozafinansowych. Istotne jest pozyskiwanie informacji dla celów koordynacyjnych, co w istocie sprzyja tworzeniu wartości w sieci, oraz dla celów podziału wartości, co zapewnia brak zjawisk zawłaszczania, a tym samym satysfakcję ze współpracy warunkującą jej dalszy rozwój. Efektywne funkcjonowanie systemów kontroli wartości wymaga wykorzystania narzędzi rachunkowości międzyorganizacyjnej, m.in. takich jak *open-book accounting*, rachunek kosztów dostawców, rachunek kosztów i rentowności klientów, wspólne analizy decyzyjne

lub wspólne budżetowanie. Rozwój instrumentów rachunkowości międzyorganizacyjnej przyczyni się do doskonalenia metod pomiaru wspólnej wartości, jak również pozyskiwania oraz wymiany informacji, wspomagając tym samym rozwój systemów kontroli wartości.

5. Podsumowanie

Sieci międzyorganizacyjne inspirują badaczy z bardzo różnych obszarów, od badań operacyjnych po zarządzanie strategiczne. W ramach szeroko rozumianego controllingu rozwój sieci międzyorganizacyjnych zachęca do ich badania z perspektywy systemów kontroli wartości współtworzonej oraz przejmowanej przez poszczególnych partnerów w sieci. Kontrola wartości ma przede wszystkim charakter strategiczny, a różne systemy kontroli, bazujące na przesłankach finansowych, behawioralnych i społecznych, wzajemnie się uzupełniają, tworząc lepszy obraz rezultatów współpracy wielu podmiotów.

Należy podkreślić, że kontrola wartości w sieci międzyorganizacyjnej, w tym problemów pomiaru przejmowanej na własność części wytworzonej wartości, oferuje nadal interesującą lukę badawczą, zachęcając do kontynuacji analiz tego problemu.

Literatura

- Cäker M., Siverbo S., 2011, *Management control in public sector joint ventures*, "Management Accounting Research" vol. 22, s. 330-348.
- Czakon W., 2012, *Sieci w zarządzaniu strategicznym*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Dekker H.C., 2004, *Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements*, "Accounting, Organizations and Society" vol. 29, s. 27-49.
- Fjeldstad O.D., Ketels C.H., 2006, *Competitive advantage and the value network configuration*, "Long Range Planning" vol. 39, s. 109-131.
- Hogan J.E., 2001, *Expected relationship value. A construct, a methodology for measurement and a modelling technique*, "Industrial Marketing Management" vol. 30, s. 339-351.
- Hurmelinna-Laukkanen P., Puumalainen K., 2007, *Nature and dynamics of appropriability: strategies for appropriating returns on innovation*, R&D Management vol. 37, s. 95-112.
- Jap S.D., 2001, *"Pie sharing" in complex collaboration contexts*, "Journal of Marketing Research" vol. 38, no. 1, s. 86-99.
- Langfield-Smith K., 2008, *The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance*, "Management Accounting Research" vol. 19, s. 344-364.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów*, C.H. Beck, Warszawa.
- Marques L., Ribeiro J.A., Scapens R.W., 2011, *The use of management control mechanisms by public organizations with a network coordination role: A case study in the port industry*, "Management Accounting Research" vol. 22, s. 269-291.
- Neumann K., 2010, *Ex ante governance decisions in inter-organizational relationships: A case study in the airline industry*, "Management Accounting Research" vol. 21, s. 220-237.
- Niemczyk J., Stańczyk-Hugiet E., Jasiński B. (red.), 2012, *Sieci międzyorganizacyjne. Współczesne wyzwania dla teorii i praktyki zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa.

- Ouchi W.G., 1979, *A concept for the design of organizational control mechanism*, "Management Science" vol. 25, no. 9.
- Ritala P., Hurmelinna-Laukkanen P., 2009, *What's in it for me? Creating and appropriating value in innovation-related coopetition*, "Technovation" vol. 29, s. 819-828.
- Simons R., 1995, *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press.
- Woźniak-Sobczak B., 2012, *Stymulatory i destrukторы tworzenia wartości przedsiębiorstw w przestrzeni sieciowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 736, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 55, s. 291-309.

CONTROL OF VALUE CREATION AND APPROPRIATION IN INTER-ORGANIZATIONAL NETWORKS

Summary: The aim of the paper is to present the issues of the control of value created and appropriated by partners cooperating within inter-organizational networks. In the first part the discussion on the processes of value creation, destruction as well as division and appropriation is demonstrated. Next, the most often used mechanisms of value protection are indicated – isolation, cohesion, education and maximization. As value protection requires a well-constructed control system, thus this issue is discussed in the last part of the paper. The key categories and elements of value control systems are indicated. The basis for the presented proposition constituted the well-known concepts of strategic control – Ouchi's control systems and Simons' control levers.

Keywords: control, inter-organizational network, value creation, value appropriation.