

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 Ćwieląg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stroncsek: 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 Zablocka-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

Agnieszka Bienkowska

Politechnika Wroclawska

e-mail: agnieszka.bienkowska@pwr.edu.pl

Zygmunt Kral

Wyższa Szkoła Oficerska Wojsk Lądowych im. generała Tadeusza Kościuszki

Anna Zabłocka-Kluczka

Politechnika Wroclawska

e-mail: anna.zablocka-kluczka@pwr.edu.pl

ROZWIĄZANIA ORGANIZACYJNE CONTROLLINGU W ORGANIZACJACH SIECIOWYCH

Streszczenie: Koncepcja controllingu sieciowego (controllingu dedykowanego organizacjom sieciowym) jako stosunkowo nowa wymaga opisu naukowego. Celem artykułu jest prezentacja rozwiązań organizacyjnych controllingu sieciowego. W szczególności uwaga skupiona zostanie na opisie roli i usytuowania controllera w organizacjach sieciowych oraz identyfikacji ośrodków odpowiedzialności w tego typu układach współpracy. Wobec powyższego w opracowaniu przedyskutuje się rolę i zadania controllerów w kontekście różnych modeli sieci współpracy. Omówi się ponadto możliwości wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w strukturach sieciowych, wskazując potencjalne ich rodzaje oraz sposoby i kryteria ich wyodrębniania.

Słowa kluczowe: controlling, controlling sieciowy, organizacje sieciowe, sieć współpracy, rozwiązania organizacyjne.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.05

1. Wstęp

Dynamicznie zmienne i rozszerzające się w wyniku procesów globalizacyjnych otoczenie współczesnych przedsiębiorstw sprawia, że coraz częściej ze względu na brak dostępu do zasobów (np. wiedzy technicznej, środków finansowych, informacji rynkowych czy wykwalifikowanej kadry kierowniczej) możliwości efektywne-

go konkurowania pojedynczych organizacji, zarówno na rynku globalnym, jak i na rynku lokalnym, stają się bardzo ograniczone. Naturalne dążenie do zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstw i gwałtowny rozwój technologii informacyjnych i komunikacyjnych stały się katalizatorami dla wypracowania zupełnie nowego modelu biznesu, w którym organizacje, współpracując ze sobą w ramach sieci współpracy, dzielą się zasobami, razem rozwijają nowe produkty, procesy i technologie, wchodzą na nowe rynki, realizują wspólne programy marketingowe, tj. podejmują akcje, których żadna z nich nie byłaby w stanie zrealizować samodzielnie. Ów układ relacji międzyorganizacyjnych, umożliwiający powiązaniem ze sobą organizacjom realizację pewnego wspólnego zamysłu strategicznego, podnoszącego ich wspólną efektywność [Góra 2008, s. 13], pozwala także na poprawę indywidualnej pozycji konkurencyjnej każdej organizacji wchodzącej w skład sieci.

W praktyce sieciowa współpraca przedsiębiorstw cieszy się współcześnie coraz większym zainteresowaniem. Zagadnienie to jest dziś coraz częściej eksplorowane także na gruncie teoretycznym. Przedmiotem opisu są przy tym zazwyczaj istota organizacji sieciowej, rodzaje i intensywność relacji zachodzących między uczestnikami sieci oraz powiązania kapitałowe między nimi, swoboda wchodzenia i wychodzenia z takich układów współpracy, symetria bądź asymetria w rozłożeniu władzy w ramach sieci, korzyści osiągane dzięki współpracy w ramach sieci itd. [Lechner, Dowling, Welpel 2006, s. 516-517; Łobos 2000; Ojasalo 2004, s. 196; Tubielewicz 2003, s. 387-397]. Niedostatecznie poznane i opisane wydają się natomiast zagadnienia związane z nadzorowaniem i monitorowaniem aktywności organizacji wchodzących w skład sieci w kontekście weryfikacji osiągania przez nie ustalonego zamysłu strategicznego, z pomiarem efektywności działania całej sieci i poszczególnych jej podmiotów, koordynacją działań w ramach sieci czy choćby rachunkowością w organizacjach sieciowych. Zagadnienia te są przedmiotem nowej, wyłaniającej się odmiany controllingu – controllingu dedykowanego organizacjom sieciowym. Pojawienie się controllingu sieciowego należy traktować jako swoistą odpowiedź między innymi na potrzebę koordynacji działań w zakresie zarządzania relacjami między podmiotami wchodzącymi w skład sieci współpracy, ale także – na potrzebę poszukiwania instrumentów, które stabilizowałyby współpracę w ramach sieci.

Korzeni controllingu sieciowego (controllingu dedykowanego organizacjom sieciowym) można się doszukiwać w zagadnieniach międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej (por. [Sobańska 2003; Sobańska 2008]). Nie wpływa to jednak na fakt, iż sama istota koncepcji controllingu sieciowego jako stosunkowo nowa wymaga opisu naukowego. Przy kształtowaniu jego rozwiązań należy mieć na względzie trzy jego aspekty: funkcjonalny (funkcje i zadania controllingu sieciowego), organizacyjny (controllerzy i ośrodki odpowiedzialności) oraz instrumentalny (narzędzia wykorzystywane podczas realizacji zadań controllingu sieciowego). Zarys rozwiązań funkcjonalnych został już przedstawiony w pracy [Bieńkowska,

Zabłocka-Kluczka 2014]. Celem niniejszego artykułu będzie prezentacja rozwiązań organizacyjnych controllingu sieciowego. W szczególności uwaga skupiona zostanie na opisie roli i usytuowania controllera w organizacjach sieciowych oraz identyfikacji ośrodków odpowiedzialności w tego typu układach współpracy. Rozpocząć jednak należy od przedstawienia istoty controllingu w organizacjach sieciowych.

2. Zarys koncepcji controllingu w organizacjach sieciowych

Przez pojęcie sieci współpracy rozumie się najczęściej zestaw połączonych wzajemnymi relacjami podmiotów wykonujących różne rodzaje działalności w interakcji ze sobą [Holmlund, Törnroos 1997, za: Ojasalo 2004, s. 196]. Przyczyną tworzenia sieci współpracy jest umiejętność dostrzeżenia korzyści wynikających z połączenia zasobów, kompetencji czy wiedzy, będących w posiadaniu działających dotąd oddzielnie organizacji, a podstawowym warunkiem uzyskania tych korzyści jest „jedność celu”, prowadząca do przyjęcia zintegrowanej strategii działania i współpracy organizacji wchodzących w skład sieci. Koordynacja działań wokół realizacji tak określonego strategicznego zamysłu sieci oraz działań w zakresie zarządzania relacjami między podmiotami wchodzącymi w skład sieci jest zatem jednym z ważniejszych wyzwań stojących przed organizacją sieciową. Jak się wydaje, wydatnie wspomóc ją w tym może controlling, za którego centralną funkcję uznaje się właśnie koordynację [Czubakowska 1996, s. 23-30].

Korzeni controllingu sieciowego można doszukiwać się w koncepcjach controllingu partnerskiego czy nawet strategicznego [Bieñkowska, Zabłocka-Kluczka 2014]. Choć literatura przedmiotu nie dostarcza wskazówek co do sposobu definiowania controllingu dedykowanego organizacjom sieciowym, bez wątpienia taka odmiana controllingu w centrum zainteresowania postawi sieć współpracy. Controlling sieciowy wspomagać zatem będzie zarządzanie siecią, koncentrując się nie tyle na dwustronnych relacjach między konkretnym podmiotem a jego otoczeniem, ile na wielostronnych powiązaniach między wszystkimi partnerami wchodzącymi w skład organizacji sieciowej. Przez analogię do definicji samego controllingu, a także uwzględniając istotę organizacji sieciowej, przez pojęcie controllingu sieciowego rozumieć będziemy metodę wspomagania zarządzania relacjami międzyorganizacyjnymi, polegającą na koordynacji działalności sieci jako całości (zwłaszcza na poziomie strategicznym) oraz utrzymywaniu wielostronnych relacji między podmiotami wchodzącymi w jej skład (ze szczególnym uwzględnieniem budowy systemu informacyjnego między podmiotami), ewentualnym współuczestnictwem w tych procesach, a także systematycznym nadzorowaniu i monitorowaniu prawidłowości ich przebiegu [Bieñkowska, Zabłocka-Kluczka 2014]. Celem tak rozumianego controllingu jest wspomaganie osiągania zamysłu strategicznego współuzgodnionego przez wchodzące w skład sieci współpracy organizacje. Zgodnie bowiem z tą ideą wszyscy uczestnicy (partnerzy) powinni razem dążyć do osiąga-

nia celów wspólnych, a tym samym (a właściwie dzięki temu) celów własnych [Bieńkowska, Zabłocka-Kluczka 2014]. P. Karwacki uważa, że controlling sieci jest „narzędziem zarządzania, które służy do wczesnego wykrywania problemów w sieci, ich rozwiązywania i zapobiegania w przyszłości” [Karwacki 2013, s. 35]. Pełniąc taką funkcję, controlling systematycznie dokonuje analizy charakterystyk podmiotów wchodzących w skład sieci, z uwzględnieniem kryteriów wynikających z przyjętych do realizacji celów strategicznych, jednocześnie tworzy system zabezpieczenia informacyjnego dla zarządu sieci [Karwacki 2013].

Do cech controllingu sieciowego można zaliczyć:

- orientację na cele i przyszłość, oznaczającą dążenie do zabezpieczenia istnienia sieci współpracy i osiągania jej zamysłu strategicznego, współzgodnionego przez wchodzące w skład sieci organizacje;
- orientację na wąskie gardła, oznaczającą konieczność identyfikacji i eliminowania bądź doskonalenia najsłabszych ogniw sieci współpracy lub też najsłabszych relacji między tymi ogniwami;
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności (stanowiących poszczególne ogniwa sieci współpracy albo relacje przedsiębiorstwa z poszczególnymi partnerami), będących podstawą oceny efektywności działania poszczególnych partnerów sieciowych współprzyczyniających się do osiągnięcia efektywności całej sieci;
- wyodrębnienie stanowisk controllerów, na których spoczywa odpowiedzialność związana z identyfikowaniem i interpretowaniem sygnałów o funkcjonowaniu sieci współpracy oraz o zmianach w jej otoczeniu, a także odpowiedzialność za skuteczne reagowanie na te sygnały;
- orientację na wartość dodaną generowaną w procesach tworzenia, rozwoju i utrzymywania powiązań między organizacjami wewnątrz sieci współpracy oraz wypracowanie instrumentów pomiaru tej wartości;
- orientację na relacje sieci współpracy z otoczeniem, tj. w szczególności z organizacjami niewchodzącymi w skład danej sieci współpracy bądź innymi organizacjami sieciowymi [Bieńkowska, Zabłocka-Kluczka 2014].

Wśród zadań tak rozumianego controllingu wskazuje się natomiast:

- współuczestnictwo w opracowaniu zamysłu strategicznego sieci współpracy, w tym zwłaszcza we współzgodnianiu celu sieci współpracy;
- koordynację działalności sieci współpracy, a także nadzorowanie i monitorowanie zarówno relacji między uczestnikami tej sieci, jak i wykorzystania zasobów udostępnianych w ramach sieci współpracy; w razie konieczności także współuczestnictwo w procesie sterowania,
- budowę i utrzymywanie systemu komunikacji między uczestnikami sieci, tj. w szczególności systemu informacyjnego bazującego na doborze metod i narzędzi informatycznych, umożliwiającego zbieranie informacji i raportowanie o wynikach pracy sieci, w tym o jej efektywności oraz o efektywności wykorzystywanych zasobów współdzielonych w ramach sieci [Bieńkowska, Zabłocka-Kluczka 2014].

3. Rola i usytuowanie controllera w organizacjach sieciowych

Kluczowym ogniwem struktur controllingu dedykowanego organizacjom sieciowym jest controller. W literaturze przedmiotu nie wypracowano jak dotąd wytycznych w zakresie włączenia controllerów w strukturę organizacji sieciowych oraz przypisania im zakresu obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Niezmiernie istotne przy tym jest, aby w procesie tym uwzględniać zarówno rozwiązania odnoszące się do specyfiki funkcjonowania organizacji sieciowej, jak też implikacje dotyczące controllingu w ujęciu ogólnym, co może wywołać wiele wymagających rozstrzygnięcia dylematów.

Najogólniej ujmując, rola i zadania controllera w organizacjach sieciowych sprowadzają się do realizacji zadań wynikających z istoty tej odmiany controllingu. Stosownie do momentu implementacji rozwiązań controllingowych controllerzy mogą zatem współuczestniczyć:

- **na etapie tworzenia sieci** – w procesie konstruowania sieci (w tym przede wszystkim w procesie ustalania celów sieci), przez realizację konkretnych zadań merytorycznych, takich jak np.:
 - wyszukiwanie, rozpoznawanie i ustalanie możliwych celów sieci współpracy, nawiązujących do całości uwarunkowań zewnętrznych sieci, jak i w odniesieniu do celów poszczególnych partnerów, identyfikacja sprzeczności między dotychczasowymi celami poszczególnych partnerów a celami sieci i wskazywanie niezbędnych obszarów dostosowań;
 - współdziałanie w formułowaniu zamysłu strategicznego sieci poprzez czuwanie nad tym, aby przyjęte linie postępowania pozostawały w zgodzie zarówno z celami całej sieci, jak i celami poszczególnych partnerów;
 - konstruowanie systemu wskaźników (mierników) pozwalających na monitorowanie efektywności funkcjonowania sieci, w tym w szczególności umożliwiających ocenę realizacji celów sieci współpracy jako całości oraz – jeśli to wymagane – celów poszczególnych partnerów,
- **na etapie funkcjonowania sieci** – w procesie oceny poprawności jej funkcjonowania bądź jej rekonstrukcji, np. przez weryfikację aktualności przyjętych celów sieci w kontekście zmieniającego się jej otoczenia, nadzór nad ich realizacją oraz określanie sposobów i procedur postępowania w przypadku stwierdzenia odchylenia od przyjętych w tym względzie założeń [Bieńkowska, Zabłocka-Kluczka 2014].

Ponadto controller może również pełnić funkcję podmiotu dokonującego przeglądu praktyk stosowanych przez poszczególnych partnerów – uczestników sieci, i dążącego do ich unifikacji w ramach wspólnych przyjętych standardów, doradzającego w zakresie działań doskonalących w tym obszarze. Może także koordynować monitorowanie działalności partnerów (zwłaszcza jej efektów i rezultatów i prowadzić związane z tym statystyki oraz konstruować raporty na potrzeby uczest-

ników sieci i podmiotów zewnętrznych, a także komunikować o uzyskiwanych wynikach działania sieci i zagrożeniu realizacji jej podstawowych celów) [Bieńkowska, Zabłocka-Kluczka 2014]. Ponieważ „kształtowanie zaufania staje się (...) jednym z nadrzędnych zadań stojących przed organizacjami funkcjonującymi lub planującymi kooperację w strukturach sieciowych” [Mikuła, Pietruszka-Ortyl 2006, s. 126], istotnym zadaniem controllera będzie także wspieranie procesu zarządzania zaufaniem w sieci. Reasumując, controllingowe wspomaganie zarządzania relacjami międzyorganizacyjnymi będzie wymagało od controllera realizacji zadań w trzech obszarach: controllingu wyników (w zależności od jego usytuowania dotyczyć to może całej sieci, jak i jej poszczególnych elementów), controllingu procesów i działań realizowanych przez uczestników sieci i na rzecz sieci oraz controllingu zachowań poszczególnych uczestników sieci, aby zapewnić, że indywidualne zachowania poszczególnych uczestników sieci będą spójne ze zdefiniowanymi celami sieci, i wyeliminować działania niepożądane.

Zakres zaangażowania controllera w realizację poszczególnych zadań może być jednak zróżnicowany (od obserwatora i rejestratora zdarzeń po osobę aktywnie uczestniczącą w podejmowaniu decyzji). Przykładowy układ ról controllerów przedstawia P. Karwacki [Karwacki 2012]. Wydaje się jednak, że rola controllera w controllingu sieciowym powinna być wprost zależna od specyfiki rozwiązań przyjętych w ramach danej sieci. Sposób konfiguracji organizacji sieciowych, od którego bezpośrednio zależeć będzie usytuowanie i rola controllera, jest przy tym bardzo różnorodny. W praktyce można mówić o pewnym kontinuum rozwiązań: od sieci organizacji rozproszonych, niepowiązanych ze sobą kapitałowo, o bardzo niskim stopniu formalizacji, po organizacje uzależnione prawnie bądź finansowo, silnie uzależnione od jednego podmiotu gospodarczego, będącego dysponentem zasobów sieci. Charakterystykę wybranych, najczęściej spotykanych modeli sieci współpracy przedstawiono w tab. 1.

W literaturze controllingu role przypisywane controllerowi nie są jednolite. W zależności od wielkości organizacji, zmienności otoczenia, sposobu rozmieszczenia uprawnień decyzyjnych w organizacji czy chociażby woli właścicieli specjaliści ds. controllingu mogą tylko przyglądać się procesom zarządzania, biernie rejestrując zmiany w przebiegu procesów gospodarczych, bądź aktywnie w nich uczestniczyć. Dodatkowo każdorazowo bardzo istotne jest przy tym rozgraniczenie ról i zadań controllerów i menedżerów w organizacji. Rodzą się zatem pytania, na ile możliwe jest przeniesienie takiego układu ról na organizacje współpracujące w ramach struktur sieciowych i jak w tym układzie doprecyzować role i zadania controllerów w odniesieniu do ról występujących już w organizacjach sieciowych (np. integratora, lidera, koordynatora sieci). Tabela 2 prezentuje tradycyjne role controllerów i możliwość ich odniesienia do różnych modeli organizacji sieciowych.

Tabela 1. Charakterystyka modeli sieci współpracy

Mechanizm tworzenia	Siła powiązań	
	Niski stopień formalizacji (sieci oparte wyłącznie na wzajemnym zaufaniu, brak powiązań kapitałowych)	Wysoki stopień formalizacji (sieci oparte na relacjach kapitałowych lub umowach formalnych)
Inicjatywa odgórna	<p>Model 1: z koordynatorem</p> <ul style="list-style-type: none"> – podstawa porozumienia: normy społeczne, – zakładanie istnienia odgórnie powołanego centrum koordynacyjnego, które jest <u>inicjatorem</u> relacji wytyczającym zadania sieci, – duża heterogeniczność sieci, – duży stopień koordynacji sieci, – może być skoncentrowana terytorialnie, ale może też być otwarta 	<p>Model 2: sieci zintegrowane z koordynatorem (np. holding) lub bez (np. koncern)</p> <ul style="list-style-type: none"> – składają się z rozproszonych jednostek, uzależnionych prawnie lub finansowo od jednej grupy lub podmiotu gospodarczego; w holdingu władza instytucjonalna zlokalizowana jest w centrali, będącej głównym dysponentem zasobów finansowych, natomiast organizacje wchodzące w skład koncernu mają odrębną osobowość prawną i organy, choć wspólnego właściciela, – duży stopień formalizacji bazujący na uregulowaniach prawnych, – sieć o charakterze zamkniętym, skoncentrowana terytorialnie, niesymetryczna
Inicjatywa oddolna	<p>Model 3: bez koordynatora</p> <ul style="list-style-type: none"> – podstawa porozumienia: normy społeczne, – duża dobrowolność wchodzenia w relacje między uczestnikami i wychodzenia z nich – nietrwały, dynamiczny charakter powiązań; relacje tworzą się tylko na okres realizacji wspólnego celu, np. pozyskania dofinansowania, wspólnej kampanii marketingowej itd., – centralizacja jest niewielka, sieć charakteryzuje się znacznym rozproszeniem i dużą heterogenicznością, – może być skoncentrowana terytorialnie, ale może też być otwarta, – sieć symetryczna <p>Model 4: z koordynatorem</p> <ul style="list-style-type: none"> – przesłanką powstawania relacji jest wspólny interes uczestników, którym często jest przeciwdziałanie zagrożeniom wynikającym z regulacji prawnych, np. ochrony środowiska, ale również chęć zdobycia przewagi konkurencyjnej, np. minimalizacja ryzyka w zakresie B+R, pozyskanie dofinansowania itd., – w sieci są zidentyfikowane wspólne obszary biznesowe, dlatego powoływany jest koordynator, – sieć charakteryzuje się pewną formalizacją relacji, wysokim stopniem centralizacji, dużą różnorodnością uczestników sieci (heterogenicznością) oraz otwartością terytorialną; wraz ze wzrastającą rolą koordynatora rośnie asymetria sieci 	<p>Model 5: sieci kontraktowe</p> <ul style="list-style-type: none"> – dotyczą partnerów statutowo niezależnych i opierają się na umowach (koncesyjnych, franchisingowych, umowie konsorcjum itd.), – duży stopień formalizacji bazujący na uregulowaniach prawnych, – sieć o charakterze zamkniętym, – może być terytorialnie zarówno skoncentrowana (np. konsorcjum), jak i rozproszona (np. sieć tworzona w oparciu o umowy franchisingowe) – w tym przypadku bliskość geograficzna jest mało istotna, – podstawa porozumienia: przesłanki biznesowe (franchising), przesłanki rozwojowe (konsorcjum – najczęściej wspólne działanie w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego, które ze względu na potencjał finansowy przekracza możliwości jednego podmiotu)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Bieńkowska, Ropuszyńska-Surma 2012, s. 87-88; Marques, Ribeiro, Scapens 2011, s. 270].

Analizując role przypisywane controllerowi w literaturze przedmiotu i oceniając je pod kątem możliwości implementacji w ramach controllingu sieciowego w poszczególnych modelach sieci współpracy, można sformułować następujące wnioski:

- nie ulega wątpliwości, że klientami wewnętrznymi controllerów w organizacjach sieciowych będą zarówno poszczególne jednostki wchodzące w skład sieci, jak i podmioty dominujące (integrator, koordynator sieci), zawsze jednak zadania controllerów powinny być rozpatrywane przez pryzmat realizacji strategicznego zamiaru sieci,
- w zależności od usytuowania controllera w poszczególnych ogniwach sieci inna będzie preferowana rola controllera,
- w ramach danego modelu sieci mogą współistnieć stanowiska controllerów pełniących odmienne role,
- w niektórych konfiguracjach sieci zadania controllerów i innych istniejących organów organizacji sieciowej (integratorów, koordynatorów sieci itd.) mogą się wzajemnie przenikać; w skrajnym przypadku niektóre z nich (np. budowa długookresowej, opartej na wzajemnym zaufaniu, współpracy między członkami sieci) mogą być przez controllerów w pełni przejęte.

W modelu 1 zakłada się istnienie odgórnie powołanego centrum koordynacyjnego, które jest inicjatorem relacji wytyczającym zadania sieci. W takiej sieci można sobie wyobrazić różne sylwetki controllera, np. controllera jako analityka decyzyjnego, będącego uczestnikiem centrum koordynacyjnego i pełniącego funkcje typowo doradcze; lidera – biorącego udział w rozwiązywaniu problemów i współuczestniczącego w zarządzaniu, bądź doradcę wewnętrznego – koordynującego na szczeblu strategicznym działalność sieci, w skrajnym wypadku zaś controllera – moderatora, przejmującego *de facto* rolę koordynatora sieci. W przypadku bardzo licznych i rozległych sieci praca controllera umieszczonego w jednostce centralnej może być wspierana przez controllerów – rejestratorów, powoływanych w wybranych (bądź we wszystkich) organizacjach wchodzących w skład sieci, przekazujących informacje koordynatorowi sieci. Bardzo podobne rozwiązania są aktualne także w modelu 4, w którym koordynator powoływany jest w celu „pilnowania” realizacji wspólnych interesów (biznesu) niepowiązanych kapitałowo organizacji wchodzących w skład sieci. Preferować się przy tym będzie controllera koordynującego na szczeblu strategicznym działalność sieci, biorącego udział w rozwiązywaniu problemów i nadzorującego spójność zachowań poszczególnych uczestników sieci. Modele 2 i 5 opisują sieci oparte na relacjach kapitałowych lub umowach formalnych, charakteryzujące się wysokim stopniem formalizacji, choć różnym stopniem centralizacji działań. Tam, gdzie władza instytucjonalna zlokalizowana jest w centrali (model 2 – holding), controllerzy wyróżnieni na poziomie tej jednostki, pełniąc role „nowoczesnych księgowych”, przetwarzają dane o efektywności funkcjonowania jednostek podległych i jednocześnie prognozują przyszłe problemy związane z zarządzaniem rozczłonkowaną organizacją, dostarczając informacji o charakterze

Tabela 2. Rola controllera w organizacjach sieciowych

Autor	Role controllera	Możliwości zastosowania w modelu:				
		1	2	3	4	5
S. Olech [Olech 1999, s. 3]	1) asystent wykonawczy – tworzy i kompletuje informacje potrzebne menedżerowi, problemy zarządcze przekłada na liczby, odpowiednio je zestawia i prezentuje	+	+	++	+	+
	2) sparingpartner – wraz z menedżerem omawia różne przemyślenia i alternatywy, naświetlając ich rozłożone w czasie działania uboczne	+	+	++	+	+
	3) lekarz specjalista – formułuje problem, proponuje jego rozwiązanie i ponosi za to odpowiedzialność – jednakże menedżer podejmuje decyzję i realizuje ją	++	+		++	+
	4) moderator – steruje procesami, koordynuje pracę specjalistów pracujących nad rozwiązaniem problemu, funkcjonuje jako kierownik projektu i osoba stawiająca pobudzające pytania	++	+			+
B.R. Kuc [Kuc 2008, s. 216,231]	1) nawigator – spełnia rolę pomocniczą względem kadry kierowniczej, dostarczając informacji niezbędnych do podejmowania racjonalnych, a w wielu przypadkach optymalnych decyzji	+	+	++	+	+
	2) doradca wewnętrzny – za pomocą zorientowanych na przyszłość informacji sugeruje menedżerom najlepsze w danych okolicznościach rozwiązania; dzięki posiadanym informacjom staje się „niezastąpionym partnerem zarządu”	+	+	+	++	+
	3) nowoczesny księgowy – jest zainteresowany przetwarzaniem informacji, czyli rachunkiem kosztów i wyników, rachunkami porównawczymi i wykonawczymi; stanowi aktywny element zarządzania, przewidując przyszłe problemy związane z kierowaniem organizacją	+	++		+	
	4) ekspert sztabowy – funkcje kontrolera mogą być rozpatrywane nie tylko podmiotowo, ale i przedmiotowo; zakłada się, że w roli eksperta sztabowego ma on wpływ na wiele dziedzin działalności funkcyjnej organizacji	+	++		+	
	5) analityk decyzyjny – gromadzi i ocenia informacje pochodzące zarówno ze środowiska wewnętrznego, jak i z otoczenia, ułatwiające osiąganie zamierzonych celów; służy radą zarządzającym w zakresie koordynowania procesów planowania, ich kontrolowania i kierowania nimi; bierze udział w rozwiązywaniu problemów, ułatwia przepływ informacji oraz pomaga określić udział pracowników w wykonywaniu tych zadań	++	+		++	

Źródło: opracowanie własne.

ekonomicznym dla zarządzania na poziomie operacyjnym działalnością sieci. Stanowiska controllerów mogą być też dodatkowo wyodrębnione w organizacjach zależnych – controllerzy odgrywają w nich role asystentów wykonawczych czy doradców wewnętrznych, raportujących wykonanie zadań controllerowi na poziomie centrali. W modelu 5 jednostka centralna nie zaznacza swojej obecności tak silnie, choć w tego typu sieciach zazwyczaj istnieją liderzy (np. reprezentujący konsor-

cjum czy franczyzodawcę). Struktura rozwiązań controllingu sieciowego może być tu bardzo podobna jak w modelu 2. Na tle omawianych modeli zupełnie odmienny wydaje się model 3, zakładający współdziałanie wielu rozproszonych i dobrowolnie uczestniczących w procesach współpracy organizacji. W takim układzie można spodziewać się wielu controllerów umiejscowionych w poszczególnych jednostkach wchodzących w skład sieci współpracy, pełniących zróżnicowane funkcje: asystentów, sparingpartnerów, nawigatorów czy doradców wewnętrznych, których zadaniem jest przede wszystkim budowa długookresowej, opartej na wzajemnym zaufaniu, współpracy między członkami sieci.

4. Ośrodki odpowiedzialności w organizacjach sieciowych

Drugi wymiar organizacyjny controllingu sieciowego dotyczy wyodrębniania w organizacji sieciowej controllingowych ośrodków odpowiedzialności. W kontekście najczęstszego sposobu definiowania ośrodka odpowiedzialności jako „wydzielonego obszaru przedsiębiorstwa o określonych kosztach, wynikach i zasobach, w którym można powiązać odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań z właściwymi kierownikami lub grupą kierowników” [Niedbała 2008, s. 47], próba ich wskazania oraz oznaczenia ich rodzaju (w ujęciu tradycyjnym wyróżnia się zazwyczaj produkcyjne, kosztowe, przychodowe, wynikowe i inwestycyjne ośrodki odpowiedzialności) w odniesieniu do organizacji sieciowej może wydawać się kontrowersyjna. Konieczność patrzenia z innej perspektywy implikuje potrzebę przedefiniowania istoty ośrodka odpowiedzialności z „części przedsiębiorstwa” do „jednostki autonomicznej”, której menedżer/zarządzający jest odpowiedzialny za realizację wyznaczonego celu, współzgodnionego przez wchodzące w skład sieci współpracy organizacje. Dyskusyjne pozostaje, w jaki sposób powinny być wyodrębniane owe jednostki autonomiczne w ramach organizacji sieciowej. Podkreślić przy tym należy, że na organizacjach tworzących lub wchodzących w skład wyodrębnionych w ramach organizacji sieciowej ośrodków odpowiedzialności ciążyć będzie podwójna odpowiedzialność: za realizację indywidualnych celów wobec interesariuszy danego podmiotu i za realizację celów współzgodnionych w ramach sieci wobec partnerów sieciowych, co od strony czysto finansowej (w kontekście ograniczonego zasobów) nie zawsze musi być łatwe do pogodzenia.

Najbardziej oczywistym rozwiązaniem wydaje się sytuacja, w której każda jednostka wchodząca w skład sieci współpracy stanowi odrębne centrum gospodarowania. Rozważając jednak zagadnienie, jakim typem ośrodka powinny być te jednostki, można z jednej strony przyjąć, że skoro każdy podmiot wchodzący w skład sieci jest prawnie wyodrębniony i posiada pełną niezależność, to może być on uznany – właśnie z uwagi na zakres indywidualnych uprawnień decyzyjnych – za centrum inwestycyjne. Z drugiej zaś strony należy pamiętać, że jednostkom tym, w ramach sieci współpracy, przypisane zostały pewne cele i zadania. Fakt ten w

istocie ogranicza samodzielność decyzyjną pojedynczego członka funkcjonującego w ramach sieci do zakresu przypisanych mu uprawnień, aczkolwiek jako niezależny podmiot ma pełną swobodę decydowania o własnej tożsamości (w tym również możliwość wystąpienia z sieci współpracy). Oznacza to jednak, że poszczególne elementy sieci nie mogą być traktowane jako centra inwestycyjne, gdyż sieć jako taka nie przekazuje im żadnego majątku do dysponowania ani też nie rozlicza ze wskaźników związanych z gospodarowaniem tym majątkiem. Punkt ciężkości w controllingu sieciowym musi zatem przesunąć się w stronę określania zadań oraz oceny centrów w zakresie dobrowolnie przyjętych zobowiązań zadeklarowanych w ramach sieci współpracy. Oznacza to także, że niezależne jednostki, będące jednocześnie (a w zasadzie przede wszystkim) elementami sieci współpracy, będą właśnie jako elementy sieci współpracy, odpowiedzialne nie tyle za wyniki ekonomiczne działalności tych centrów, ile za osiąganie celów i wyników określonych dla sieci jako całości. A zatem centra te przyjmą raczej formę centrów kosztowych. Pozostaje w związku z tym pytanie, czy w ramach controllingu sieciowego jedynym (najlepszym) rozwiązaniem jest wyodrębnianie centrów odpowiadających poszczególnym ogniom sieci współpracy. Być może w niektórych sytuacjach dobrze jest rozważyć możliwość grupowania poszczególnych ogniw we wspólne centra według kryteriów np. funkcji pełnionych w ramach sieci.

Inną formą organizacji ośrodków odpowiedzialności w ramach controllingu sieciowego mogą być centra wynikowe wyodrębnione jako poszczególne przedsięwzięcia (często o charakterze jednostkowym) realizowane w ramach sieci współpracy. Wówczas w skład ośrodka odpowiedzialności wchodzi najczęściej przedstawiciele poszczególnych jednostek będących elementami sieci. Konieczne jest jednocześnie, by konkretne przedsięwzięcie było zintegrowane przez odpowiednie przywództwo. Dlatego też podmioty odpowiedzialne za realizację konkretnego przedsięwzięcia wyznaczają spośród siebie kierownika przedsięwzięcia, przy czym nie musi być on kierownikiem jednostki, może być to dowolny jej reprezentant. Takim kierownikiem powinien być reprezentant dominującej w dziedzinie związanej z danym przedsięwzięciem organizacji (np. będącej źródłem idei lub jednostką identyfikującą potrzebę rynkową). Konieczne jest także, aby konkretne przedsięwzięcia (ośrodki odpowiedzialności) miały charakter zamkniętych projektów – ograniczonych w czasie, zorientowanych na konkretny cel i złożonych z partnerów, którzy przez swoje kompetencje wnoszą istotny wkład w strumień wartości sieci współpracy.

Wreszcie rozwiązaniem odnoszącym się do sposobu wyodrębniania centrów gospodarowania w controllingu sieciowym może być przypisanie statusu ośrodka odpowiedzialności poszczególnym relacjom zachodzącym między podmiotami w ramach sieci współpracy. Tak wyodrębnionym ośrodkom może być przypisany określony zakres odpowiedzialności, jak również może być dla nich prowadzony pomiar przychodów, kosztów itd. Czy jednak można automatycznie przyjąć, że są to centra gospodarowania w rozumieniu controllingowym? Według A. Tubielewicza kierowanie organizacją siecią winno się skupić na koncepcji zarządzania zależnościami występują-

cymi zarówno między poszczególnymi uczestnikami–partnerami sieci, jak i między całością, jaką jest sieć, a pojedynczymi jej członkami [Tubielewicz 2013, s. 396]. Do podstawowych elementów tego zarządzania zaliczyć przy tym należy:

- określenie zależności, ich wagi i znaczenia dla relacji celów sieci,
- opracowanie planu zależności (rodzaju, zakresu i ram) na bazie struktury podmiotowej sieci,
- uwzględnienie występujących zależności w strategii sieci oraz jej działalności operacyjnej,
- monitorowanie występowania zależności i ich wpływu na osiągnięcie założonych celów organizacji sieciowej,
- zwiększenie prac równoległych (poprzez projektowanie współbieżne) omijających niektóre z występujących zależności utrudniających efektywne funkcjonowanie sieci [Tubielewicz 2013, s. 396].

Tabela 3. Ośrodki odpowiedzialności w controllingu sieciowym

Sposób wyodrębniania centrum	Rodzaj centrum	Odpowiedzialność centrum	Kryterium wyodrębniania
Poszczególne ogniwa sieci współpracy	Centrum kosztowe, centrum produkcyjne	Za jakość i terminowość realizacji przydzielonych w ramach sieci zadań, ewentualnie koszty z tym związane	Organizacyjne – każda jednostka wchodząca w skład sieci tworzy odrębne centrum
Pogrupowane ogniwa sieci współpracy	Centrum kosztowe, centrum produkcyjne	Za jakość i terminowość realizacji przydzielonych w ramach sieci zadań, ewentualnie koszty z tym związane	Funkcjonalne, terytorialne itp. – jednostki pogrupowane np. według pełnionej funkcji w ramach sieci
Przedsięwzięcia realizowane w ramach sieci współpracy	Centrum wynikowe	Za wynik związany z realizacją przedsięwzięcia sieci współpracy	Projektowe – w ramach całości przedsięwzięcia przewidzianego do realizacji
Relacje zachodzące między podmiotami w ramach sieci współpracy	Centrum wynikowe	Za wynik związany z rozwojem relacji dwu- i wielostronnych między uczestnikami sieci, a także między siecią a jej otoczeniem	Typ relacji w ramach sieci współpracy i poza nią

Źródło: opracowanie własne.

Skoro zatem sieć więzi zewnętrznych i wewnętrznych oraz zawieranych w ramach sieci umożliwia dodawanie wartości zarówno do podmiotów wchodzących w skład sieci, jak i do łańcucha wartości sieci jako całości, to być może relacje te powinny stać się centrami wynikowymi, przy założeniu oczywiście możliwości systemowego zarządzania tymi relacjami. Niniejsze zagadnienie, jako nieopisane w literaturze przedmiotu, wymaga jednak pogłębionych studiów, zwłaszcza empirycznych.

Całość propozycji rozwiązań w przedstawionym powyżej zakresie zaprezentowano w tab. 3.

5. Zakończenie

Odnaczająca się dynamiczną naturą i reagująca na zmiany występujące w praktyce gospodarczej koncepcja controllingu przechodziła od początku swojego istnienia zmiany zarówno ewolucyjne, jak i rewolucyjne. Dostrzeżenie możliwości zwiększenia efektywności działania organizacji sieciowych przez zastosowanie rozwiązań controllingu to niewątpliwie kolejny krok milowy i swoista rewolucja w ramach omawianej koncepcji wspomaganie zarządzania.

Należy przy tym zaznaczyć, że koncepcja controllingu w organizacjach sieciowych jest jeszcze koncepcją stosunkowo młodą i nieugruntowaną, aczkolwiek w literaturze przedmiotu można znaleźć pewne opracowania dotyczące określonych sfer działalności gospodarczej. Przykładem może być cykl opracowań A. Bieńkowskiej, E. Ropuszyńskiej-Surmy dotyczący problematyki tworzenia i funkcjonowania sieci współpracy na rzecz bezpieczeństwa energetycznego [Bieńkowska, Ropuszyńska-Surma 2012]. Autorki podkreślają, iż współpraca ta oznacza w istocie współdziałanie określonych podmiotów zaangażowanych w realizację procesów związanych z wytwarzaniem, przesyłem oraz dystrybucją energii elektrycznej, a także koordynację tej działalności. Umiejętność współdziałania i kooperacji zaś z jednej strony ma kluczowe znaczenie dla stworzenia warunków do umożliwienia wzrostu bezpieczeństwa energetycznego kraju, z drugiej zaś jest zagadnieniem skomplikowanym. Stąd też propozycja zastosowania w omawianym względzie rozwiązań controllingu sieciowego.

Niezależnie od powyższego autorzy niniejszego opracowania w pełni zdają sobie jednak sprawę, że prezentowane rozwiązania organizacyjne controllingu sieciowego wymagają rzetelnej weryfikacji empirycznej, a zatem mogą stanowić obszar dalszych prac prowadzonych wśród podmiotów, które podjęły współpracę w ramach rozwiązań sieciowych.

Literatura

- Bieńkowska A., Ropuszyńska-Surma E., 2012, *Ocena sieci współpracy na rzecz bezpieczeństwa energetycznego*, „Rynek Energii” z. 1, s. 86-91.
- Bieńkowska A., Zabłocka-Kluczka A., 2014, *Controlling w organizacjach sieciowych – koncepcja i założenia*, „Management” (w druku).
- Czubakowska K., 1996, *Idea controllingu w systemie zarządzania*, [w:] *Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław, s. 11-30.
- Holmlund M, Törnroos J.A., 1997, *What are relations in business networks?*, “Management Decision” 35(4), s. 304-309.
- Karwacki P., 2012, *Controlling w organizacji sieciowej*, [w:] A. Stabryła, T. Wawak (red.), *Metody badania i modele rozwoju organizacji*, Mfiles.pl, s. 303-316.
- Karwacki P., 2013, *Controlling w organizacji sieciowej*, „Organizacja i Kierowanie” nr 3(23), s. 33-45.
- Kuc B.R., *Kontrola, controlling, audyt, 3 w 1, podobieństwa i różnice*, PTM, Warszawa 2008.

- Lechner Ch., Dowling M., Welpel I., 2006, *Firms networks and firm development: The role of the relational mix*, "Journal of Business Venturing" no. 21, s. 514-540.
- Łobos K., 2000, *Organizacja sieciowa*, [w:] K. Perechuda (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Marques L., Ribeiro J.A., Scapens R.W., 2011, *The use of management control mechanisms by public organizations with network coordination role: A case study in the port industry*, "Management Accounting Research" no. 22, s. 269-291.
- Mikuła B., Pietruszka-Ortyl A., 2006, *Organizacje sieciowe*, Zeszyty Naukowe nr 715, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, s. 113-130.
- Niedbała B., 2008, *Controlling w przedsiębiorstwie zarządzanym przez projekty*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Ojasalo J., 2004, *Key network management*, "Industrial Marketing Management" no. 33, s. 195-205.
- Olech S., 1999, *Tendencje rozwojowe controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2, s. 2-3.
- Sobańska I., 2003, *Rachunkowość zarządcza w grupie kapitałowej – nowy obszar badawczy*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 17 (73), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I., *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t. 42 (98), SKwP, Warszawa.
- Tubielewicz A., 2013, *Koncepcja tworzenia organizacji sieciowej*, [w:] R. Knosala (red.), *Innowacje w zarządzaniu i inżynierii produkcji*, Oficyna Wydawnicza PTZP, Opole, s. 387-397.

ORGANIZATIONAL SOLUTIONS OF CONTROLLING IN NETWORK ORGANIZATIONS

Summary: The concept of network controlling (controlling dedicated to network organizations) as relatively new requires a scientific description. The purpose of this article is to present the organizational solutions of network controlling. In particular, the attention is focused on the description of the role and position of controllers in network organizations and on the isolation of responsibility centers in this type of collaboration systems. Therefore, the study discusses the role and tasks of controllers in the context of different models of networks. Moreover, it discusses the possibilities of isolating the responsibility centers within the network, indicating the potential types, methods and criteria for their isolation.

Keywords: controlling, network controlling, network organization, co-operation network, organizational solutions.