



**Anna Surowiec**

AGH Akademia Górniczo-Hutnicza  
Wydział Zarządzania  
Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem  
asurow2@zarz.agh.edu.pl

## TEORIA KOSZTÓW TRANSAKCYJNYCH A SYSTEM KONTROLI ZARZĄDCZEJ W ŁAŃCUCHACH DOSTAW

**Streszczenie:** W artykule odniesiono się do teorii kosztów transakcyjnych jako dominującej teorii wyjaśniającej tworzenie relacji międzyorganizacyjnych. Popularność teorii opiera się na założeniu, że tradycyjne systemy rachunkowości zarządczej są niewystarczające do pomiaru kosztów transakcji, a tym samym nie są w stanie w pełni określić całkowitych kosztów takich powiązań w łańcuchach dostaw. Celem niniejszego artykułu jest przegląd badań nad mechanizmami kontroli zarządczej w łańcuchu dostaw w zakresie kosztów transakcji. Analiza relacji pomiędzy uczestnikami łańcucha dostaw dokonana została na podstawie teorii kosztów transakcyjnych i w kontekście stosowania niekompletnych kontraktów.

**Słowa kluczowe:** kontrola zarządcza, teoria kosztów transakcyjnych, zarządzanie kosztami, łańcuchy dostaw.

### Wprowadzenie

Relacje międzyorganizacyjne są coraz częściej postrzegane przez organizacje jako narzędzia umożliwiające zdobywanie przewagi konkurencyjnej. Współpraca międzyorganizacyjna może przybierać różne formy, takie jak łańcuchy dostaw [Mouritsen, Hansen i Hansen, 2001; Free, 2008], outsourcing [Anderson, Glenn i Sedatole, 2000; Langfield-Smith i Smith, 2003], joint-venture [Kamminga i Van der Meer-Kooistra, 2007] czy sieć przedsiębiorstw [Mouritsen i Thrane, 2006]. Największe zmiany w kulturze korporacyjnej i sposobie prowadzenia działalności w globalnej gospodarce wynikają z faktu, iż relacje międzyorgani-

zacyjne to relacje oparte nie na własności, ale na partnerstwie. Organizacje coraz częściej dostrzegają, że relacje międzyorganizacyjne stanowią istotny etap tworzenia sieci biznesowej i umożliwiają partnerom nabycie kluczowych umiejętności i kompetencji niezbędnych do osiągnięcia sukcesu na rynku.

Według Mouritsena i Thrane'a [2006] alianse umożliwiają przedsiębiorstwom, oprócz nabywania kompetencji, również wykorzystywanie komplementarnych zasobów i zdefiniowanie strategii. Wspólne wysiłki międzyorganizacyjne pozwalają również osiągnąć oszczędności kosztowe [Cooper i Slagmulder, 2004]. Tworzenie, rozwijanie i utrzymanie relacji pomiędzy przedsiębiorstwami nie jest łatwym procesem, a osiągnięcie sukcesu danego sojuszu wymaga sporo czasu, energii, zaangażowania i zaufania ze strony wszystkich uczestniczących firm.

Relacje międzyorganizacyjne stwarzają również wyzwania dla projektowania i zastosowania systemów kontroli zarządczej, ponieważ system kontroli w zarządzaniu tego typu relacjami wykracza poza granice organizacyjne [Seal i in., 1999; Langfield-Smith i Smith, 2003; Dekker, 2003, 2004; Cooper i Slagmulder, 2004; Mouritsen i Thrane, 2006; Hakansson i Lind, 2007]. Jak twierdzi Dekker [2004], współzależność, jaką stwarzają alianse między firmami, ma konsekwencje dla rachunkowości zarządczej i kontroli powiązań międzyorganizacyjnych. Rola systemów kontroli zarządczej w relacjach międzyorganizacyjnych jest przedmiotem badań od początku lat 90. XX w. [Hakansson i Lind, 2007; Caglio i Ditillo, 2008]. W szczególności kwestia kontroli zarządczej różni się w ramach różnych typów relacji międzyorganizacyjnych i przyjętych podstaw teoretycznych. Celem niniejszej pracy jest przegląd badań nad systemem kontroli zarządczej w łańcuchu dostaw w aspekcie kosztów transakcyjnych.

## **1. Współpraca międzyorganizacyjna w łańcuchach dostaw a system kontroli zarządczej**

Zarządzanie łańcuchem dostaw stało się jednym z istotnych sposobów poprawy konkurencyjności organizacyjnej. Uważa się, że pojawienie się łańcuchów dostaw jest prawdopodobnie najbardziej znaczącym wydarzeniem w zarządzaniu przedsiębiorstwem od 1980 r., kiedy firmy amerykańskie zaczęły stosować koncepcję *just-in-time*.

Zarządzanie łańcuchem dostaw zakłada, że po pierwsze, aby zapewnić konkurencyjność, firmy muszą być postrzegane jako część łańcucha dostaw, w którym funkcjonują, a po drugie, że optymalizacja efektywności poszczególnych ogniw w tej sieci nie jest wystarczająca. Dlatego też ważne jest, aby uwzględniać wyniki

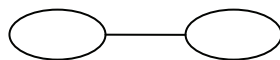
wszystkich ogniw łańcucha, w którym firma uczestniczy [Lamming i in., 2000]. Osiągnięcie współdziałania wszystkich uczestników łańcucha, w którym firma działa, pozwala na redukcję kosztów i optymalizację wyników w całym łańcuchu.

Termin „łańcuch dostaw” nie zawsze rozumiany jest w jednoznaczny sposób. Najczęściej odnosi się do powiązań liniowych między firmami, choć w praktyce jest to rzadki przypadek. Ze względu na złożoność otoczenia gospodarczego i rodzaje powiązań między firmami niektórzy autorzy [Harland i in., 2001] uważają, że bardziej odpowiedni jest termin „sieć dostawców”. Sieć odnosi się do wielokierunkowych relacji między różnymi firmami. W miarę, jak relacje biznesowe stają się coraz bardziej złożone, uwzględniana jest idea sieci (rys. 1).

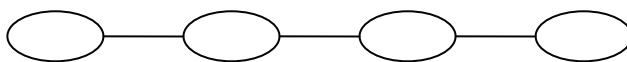
Poziom 1 – łańcuch wewnętrzny



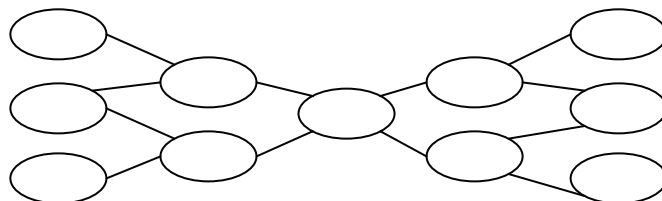
Poziom 2 – relacja diadyczna



Poziom 3 – łańcuch zewnętrzny



Poziom 4 – sieć



**Rys. 1.** Rodzaje relacji w łańcuchach dostaw

Źródło: Harland [1996].

W literaturze widoczna jest przewaga określenia łańcuch dostaw. Pomimo to niektórzy autorzy [Harland i in., 2001] uważają, że określenie łańcuch dostaw powinno zostać zastąpione przez sieci dostawców, szczególnie ze względu na różnorodność transakcji, które mają miejsce, i relacje, jakie istnieją w środowi-

sku biznesowym. Z drugiej strony, sieci dostawców mogą być postrzegane jako rozszerzenie łańcucha dostaw lub zestaw łańcuchów dostaw [Lamming i in., 2000].

Charakter i złożoność relacji w łańcuchu dostaw stwarza zapotrzebowanie na określone systemy rachunkowości i kontroli zarządczej. Do najistotniejszych technik międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej należą rachunkowość otwartych ksiąg i łańcuchowy rachunek kosztów docelowych. W praktyce zachodzi równocześnie interakcja między rachunkowością zarządczą a relacjami w łańcuchu dostaw. Udostępnianie danych kosztowych może odegrać ważną rolę w negocjacjach między dostawcami [Seal i in., 1999], promuje też przejrzystość poprzez wymianę danych kosztowych w górę i w dół łańcucha dostaw. Rachunkowość otwartych ksiąg przyczynia się do zacieśnienia współpracy między firmami i umożliwia osiągnięcie oszczędności kosztowych. Łańcuchowy rachunek kosztów docelowych znacznie przyczynia się do wywierania kontroli w zakresie kosztów projektowania i rozwoju ponoszonych przez dostawców.

Kontrola zarządcza może odgrywać rolę w kształtowaniu zaufania między uczestnikami łańcucha dostaw i ma kluczowe znaczenie w budowaniu trwałych relacji z dostawcami [Mouritsen, Hansen i Hansen, 2001; Dekker, 2004].

## **2. Koszty transakcyjne a system kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw**

Kontrola zarządcza jest procesem, w którym menedżerowie wpływają na innych członków organizacji w celu wdrażania strategii organizacji [Veen-Dirks i Verdaasdonk, 2009]. System kontroli zarządczej zazwyczaj ma dwa zadania:

- dostarczanie informacji,
- motywowanie poszczególnych menedżerów.

System kontroli zarządczej ma na celu eliminowanie problemów koordynacyjnych związanych z niekompletnymi informacjami i niewłaściwymi sposobami motywacji. Kontrola zarządcza w łańcuchu dostaw powinna koncentrować się na efektywności i skuteczności transakcji między firmami w łańcuchu dostaw.

System kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw wymaga uwzględnienia trzech zagadnień [Seuring, 2006]:

- określenia granic wydajności łańcucha dostaw i racjonalnego sposobu ich osiągnięcia,
- określenia, kto zarządza łańcuchem dostaw i jak proces ten jest koordynowany,
- określenia, jakie informacje są potrzebne w zarządzaniu i kontroli łańcucha dostaw.

Potrzeba koordynacji wymaga zatem spojrzenia na kwestie kontroli zarządczej ze świadomością istnienia współzależności między firmami w łańcuchu dostaw. Struktura łańcuchów dostaw postrzegana jest jako kombinacja pionowo zintegrowanej organizacji hierarchicznej i tradycyjnych struktur rynkowych, opartych na transakcjach kupna-sprzedaży [Gietzmann, 1996]. Łańcuch dostaw jest więc formą struktury hybrydowej, opartą na dwóch skrajnie odmiennych formach organizacji działalności gospodarczej. Nowe organizacje hybrydowe w łańcuchach dostaw na tyle różnią się od struktur rynkowych lub hierarchicznych, że wymagają odmiennych systemów kontroli zarządczej. Podstawą funkcjonowania organizacji hybrydowych jest koordynacja międzyorganizacyjna i współpraca.

Teoria kosztów transakcyjnych jest dominującą teorią uzasadniającą kształtowanie relacji międzyorganizacyjnych. Popularność teorii opiera się na argumentie, że tradycyjne systemy rachunkowości zarządczej są niewystarczające do pomiaru kosztów transakcji, a tym samym nie są w stanie w pełni uchwycić łącznych kosztów takich relacji w łańcuchach dostaw. Badania wzajemnych relacji między uczestnikami w łańcuchach dostaw dokonywane są na gruncie teorii kosztów transakcyjnych oraz w kontekście stosowania niekompletnych kontraktów.

Kontrakty zawierane w relacjach nabywca – dostawca mają charakter niekompletny, zgodnie z założeniem ograniczonej racjonalności w teorii kosztów transakcyjnych, co oznacza, że uczestnicy kontraktu nie są w stanie przewidzieć i uwzględnić wszystkich ewentualnych sytuacji, które mogą wystąpić w długim okresie jego realizacji [Sobańska, 2011].

Łańcuchy dostaw jako organizacje o rozszerzonych granicach wyznaczanych przez wzajemne relacje można traktować jako tzw. struktury *governance*. W teorii kosztów transakcyjnych istnienie alternatywnych struktur *governance* uzasadniają koszty transakcji. Zwykle oczekuje się, że koszty transakcji są wysokie, gdy transakcje wymagają zaangażowania aktywów o wysokiej specyficzności oraz kiedy transakcje powtarzają się często i w warunkach niepewności realizacji zawieranych kontraktów. Możliwości ograniczania kosztów transakcyjnych występują przede wszystkim w organizacjach hierarchicznych i strukturach hybrydowych [Vosselman i Van der Meer-Kooistra, 2006]. Hierarchiczne cechy organizacji umożliwiają zapobieganie i zwalczanie zachowań oportunistycznych, unikanie konfliktów interesów i zapobieganie asymetrii informacyjnej. Jednak hierarchia pociąga za sobą również koszty związane z przetwarzaniem informacji, koordynacją i kontrolą. Ponadto istnieje ryzyko nieefektywności w sytuacji braku mechanizmów rynkowych. W organizacjach hybrydowych w celu koordynacji działań pomiędzy organizacjami oraz zapobiegania i zwalczania oportunistycznego projektowane są efektywne struktury *governance*. Zmniejsza to ryzyko

nieefektywności, które jest nieodłączne w organizacjach hierarchicznych. Struktury *governance* uzupełniane są o systemy kontroli zarządczej funkcjonujące wewnątrz jednostek uczestniczących w relacjach hybrydowych.

Veen-Dirks i Verdaasdonk [2009] dowodzą, że istnieje związek między systemami kontroli na poziomie organizacyjnym i strukturami *governance* na poziomie łańcucha dostaw. Kontrola zarządcza w organizacjach ma wpływ na zachowanie osób zatrudnionych w tych organizacjach, a zatem jest także ważną częścią struktury *governance*. Ponadto, choć relacje między ekonomicznie niezależnymi stronami nie są oparte na strukturze hierarchicznej, możliwe jest wdrożenie mechanizmów kontroli właściwych dla hierarchii [Van der Meer-Kooistra i Vosselman, 2006]. Struktury hybrydowe mogą być rozumiane jako metody zawierania kontraktów, które posiadają atrybuty klasycznych transakcji rynkowych, jak i hierarchii [Williamson, 2002]. Pomędzy firmami w łańcuchu dostaw występuje element transakcji rynkowych w formie rzeczywistych przepływów pieniężnych, które mają wpływ na zachowanie spółek uczestniczących w łańcuchu dostaw [patrz też: Lambert, 2001]. Dlatego mechanizm rynkowy, który w istocie jest mechanizmem nagradzania/karania i gróźb wyjścia z łańcucha dostaw, jest zawsze obecny w relacjach hybrydowych.

Z perspektywy teorii kosztów transakcyjnych istotna jest kwestia zaufania w relacjach w ramach łańcucha dostaw, ponieważ w warunkach niekompletnych kontraktów istnieje ryzyko zachowań oportunistycznych.

Przydatność teorii kosztów transakcyjnych w środowisku łańcucha dostaw wynika z faktu, iż odnosi się nie tylko do kwestii determinujących podjęcie przez spółkę decyzji o nabyciu określonych środków poprzez transakcję rynkową lub wytwarzaniu we własnym zakresie, ale też uwzględnia podejmowanie decyzji długoterminowych, jak np. wybór podwykonawcy w celu rozwijania długoterminowych relacji, dotyczy kosztów koordynacji i kontroli oraz kosztów związanych z ryzykiem dostawcy działającego w sposób oportunistyczny lub nieefektywny.

Teoria kosztów transakcyjnych nie wyjaśnia wszystkich mechanizmów kontroli zarządczej stosowanych w kontekście łańcucha dostaw. Cooper i Slagmulder [2004] twierdzą, że występuje wzajemne oddziaływanie między nabywcą a dostawcą, pozwalające czerpać wzajemne korzyści z ich zalet, które nie są brane pod uwagę w teorii. Dekker [2004] wyjaśnia, że teoria koncentruje się na potencjalnych oportunistycznych zachowaniach dostawców w celu określenia rodzaju kontroli, ale istnieją też inne czynniki, które powinny być brane pod uwagę, takie jak wybór dostawców, społeczny kontekst relacji i zapewnienie stabilności i ciągłości relacji. Poza tym mechanizmy kontroli zarządczej mogą przyczyniać się do zwiększenia zaufania w relacjach między uczestnikami łań-

cucha dostaw. Z kolei Coad i Cullen [2006] podkreślają, że teoria kosztów transakcyjnych dostarczyła istotne wyjaśnienia dla rozwoju wczesnych badań, ale jednak okazała się niewystarczająca do wyjaśnienia dalszych złożoności w środowisku międzyorganizacyjnym. Podsumowanie wkładu teorii kosztów transakcyjnych w kształtowanie podstaw systemów rachunkowości i kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Teoria kosztów transakcyjnych a system rachunkowości i kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw

Mechanizmy uzasadnione teorią	Mechanizmy nieuzasadnione teorią
System rachunkowości zarządczej wymaga zmian, ponieważ kontrakty zawierane w relacjach nabywca – dostawca mają charakter niekompletny	Teoria nie wyjaśnia braku zależności między ryzykiem oportunistycznych zachowań a systemem kontroli zarządczej
Tradycyjny rachunek „kupić czy wytwarzać” powinien być rozszerzony o koszty koordynacji i kontroli oraz koszty związane z ryzykiem dostawcy działającego w sposób oportunistyczny lub nieefektywny	Teoria nie uwzględnia innych czynników wpływających na rodzaj kontroli w relacji międzyorganizacyjnych, takich jak: otoczenie instytucjonalne, możliwości negocjowania, uwarunkowania kulturowe
System kontroli zarządczej może zwiększyć poziom zaufania w relacjach międzyorganizacyjnych	Teoria nie uwzględnia interakcji między nabywcą a dostawcą pozwalających czerpać wzajemne korzyści
System rachunkowości zarządczej może odgrywać istotną rolę w kształtowaniu relacji w ramach łańcucha dostaw	Teoria nie uwzględnia kontekstu społecznego i gwarancji stabilności w podejmowaniu decyzji związanych z rodzajem kontroli międzyorganizacyjnej

Źródło: Meira i in. [2010, s. 155-159].

Jak można zauważyć, teoria kosztów transakcyjnych stanowi istotną podstawę w badaniach systemów rachunkowości i kontroli zarządczej w łańcuchach dostaw. Nie stanowi jednak uzasadnienia wszystkich mechanizmów. Wielu autorów [Cooper 2004; Dekker 2004; Hakansson 2004; Coad 2006] zauważa, że teoria kosztów transakcyjnych nie jest wystarczająca do wyjaśnienia złożoności środowiska międzyorganizacyjnego. Aspekty, które nie mogą być wyjaśnione z punktu widzenia teorii kosztów transakcyjnych, znajdują uzasadnienie na gruncie innych teorii organizacyjnych i socjologicznych.

## Podsumowanie

Zarządzanie łańcuchem dostaw jest postrzegane jako środek do uzyskania przewagi konkurencyjnej. Firmy, aby osiągnąć korzyści z funkcjonowania w łańcuchu dostaw, powinny skutecznie i efektywnie ze sobą współpracować. Kształtowanie i utrzymywanie relacji w ramach łańcucha dostaw wiąże się z ponoszeniem kosztów transakcyjnych. Koszty transakcyjne i ich redukcja leżą w centrum zainteresowania zarządzania łańcuchem dostaw. Aktywne działania

w celu wspierania zarządzania łańcuchami dostaw zasadniczo dotyczą poprawy efektywności w celu uzyskania przewagi konkurencyjnej. Oportunistyczne relacje w łańcuchu dostaw zwiększają koszty transakcyjne. Odpowiedni system rachunkowości i kontroli zarządczej umożliwi współpracę międzyorganizacyjną i sprawną wymianę informacji między firmami w łańcuchu dostaw, co z kolei przyczynia się do obniżenia kosztów transakcji.

## Literatura

- Anderson S., Glenn D., Sedatole K. (2000), *Sourcing parts of complex products: evidence on transactions costs, high-powered incentives and ex-post opportunism*, „Accounting, Organizations & Society”, Vol. 25, No. 8.
- Caglio A., Ditillo A. (2008), *A review and discussion of management control in inter-firm relationships: achievements and future directions*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 33, No. 7/8.
- Coad A., Cullen J. (2006), *Inter-organizational cost management: towards an evolutionary perspective*, „Management Accounting Research”, Vol. 17.
- Cooper R., Slagmulder R. (2004), *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 29, No. 1.
- Dekker H. (2004), *Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements*, „Accounting Organizations and Society”, Vol. 29, No. 1.
- Dekker H. (2003), *Value chain in interfirm relationship: a field study*, „Management Accounting Research”, Vol. 14.
- Free C. (2008), *Walking the talk? Supply chain accounting and trust among UK supermarkets and suppliers*, „Accounting, Organization and Society”, Vol. 33.
- Gietzmann M. (1996), *Incomplete contracts and the make or buy decision: governance design and attainable flexibility*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 21, No. 6.
- Hakansson H., Lind J. (2007), *Accounting in an interorganizational setting* [w:] C. Chapman, A. Hopwood, M. Shields. (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford.
- Harland C., Lamming R., Zheng J., Johnsen T. (2001), *A taxonomy of supply Networks*, „International Journal of Operations & Production Management”, Vol. 37.
- Harland C. (1996), *Supply Chain Management: Relationships, Chains and Networks*, „British Journal of Management”, Vol. 7.
- Kammaing P., Van der Meer-Kooistra J. (2007), *Management control patterns in joint venture relationships: a model and an exploratory study*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 32, No. 1/2.



- Lamming R., Johnsen T., Zheng J., Harland C. (2000), *An initial classification of supply networks*, „International Journal of Operations & Production Management”, Vol. 20.
- Langfield-Smith K., Smith D. (2003), *Accounting systems and trust in outsourcing relationships*, „Management Accounting Research”, Vol. 14.
- Meer-Kooistra J. van der, Vosselman E. (2006), *Research on management control of interfirm transactional relationship: whence and whither*, „Management Accounting Research”, Vol. 17.
- Meira J., Kartalis N.D., Tsamenyi M., Cullen J. (2010), *Management controls and inter-firm relationships: a review*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, Vol. 6, No. 1.
- Mouritsen J., Hansen A., Hansen C. (2001), *Interorganizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 12.
- Mouritsen J., Thrane S. (2006), *Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations*, „Accounting, Organizations and Society”, Vol. 31.
- Seal W., Cullen J., Dunlop A., Berry A., Mirghani A. (1999), *Enacting a European supply chain: the role of management accounting*, „Management Accounting Research”, Vol. 10.
- Seuring S. (2006), *Supply chain controlling: summarizing recent developments in German literature*, „Supply Chain Management: An International Journal”, Vol. 11, No. 1.
- Sobańska I. (2011), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w kontekście teorii kosztów transakcyjnych*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, t. 249.
- Veen-Dirks P. van, Verdaasdonk P. (2009), *Management control and governance structure in a supply chain context*, „Supply Chain Management: An International Journal”, Vol. 14, No. 6.
- Williamson O. (2002), *The theory of the firm as governance structure: from choice to contract*, „Journal of Economic Perspectives”, Vol. 16, No. 3.

#### A TRANSACTION COST THEORY AND MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN SUPPLY CHAINS

**Summary:** The article relates to the subject of transaction cost theory as the dominant theory explaining the formation of inter-organizational relationships. The popularity of the theory is based on the argument that traditional management accounting systems are inadequate for measuring transaction costs, and thus are not able to fully capture the total cost of such relationships in the supply chain. The purpose of this article is to review research on the management control mechanisms in the supply chain in terms of transaction costs. The analysis of the relationship between the participants in the supply chain are made on the basis of the theory of transaction costs, and in the context of the use of incomplete contracts.

**Keywords:** management control, transaction cost theory, cost management, supply chains.