



Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza – zakres i specyfika

MONIKA ŁADA *

Streszczenie

Dynamiczny rozwój różnego rodzaju formacji rynkowych skupiających współpracujące, ale niezależne podmioty sprawia, że coraz większego znaczenia nabiera międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza. Celem artykułu jest wskazanie charakterystyk tego relatywnie nowego obszaru badawczego, prezentacja jego zakresu oraz wykazanie jego specyfiki. Rozważania teoretyczne zostały uzupełnione wynikami studium przypadku wykorzystania informacji zarządczej w jednej z polskich grup zakupowych. Przeprowadzone badania były skierowane na weryfikację i rozszerzenie zakresu listy różnic między systemami rachunkowości zarządczej jednego i wielu podmiotów.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, sieci biznesowe, międzyorganizacyjny rachunek kosztów.

Abstract

Interorganizational management accounting: scope and specificity

Due to dynamic development of business networks worldwide the phenomenon of interorganizational management accounting is attracting increasing attention. The aim of the paper is to present the main characteristics and scope of this relatively new research area, namely interorganizational management accounting. The focus is on those features that make this kind of practices different from traditional accounting information systems developed for the management needs of one organization. Theoretical discussion is complemented by the results of a case study conducted in one of Polish purchasing groups.

Keywords: management accounting, business networks, interorganizational cost management.

*Dr hab. Monika Łada, adiunkt, AGH Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Wydział Zarządzania, mlada@zarz.agh.edu.pl

Wstęp

Współcześnie rozwój rachunkowości zarządczej jako obszaru badań naukowych następuje w ślad za zmianami zachodzącymi w praktyce gospodarczej. Jednym z wyraźnych trendów wśród organizacji odnoszących sukcesy jest tworzenie formacji rynkowych podmiotów powiązanych ze sobą kooperacyjnie i ściśle ze sobą współdziałających (Håkansson, Lind, 2008; Sobańska, 2008). W rachunkowości zarządczej efekty tych tendencji są widoczne na wielu poziomach. Podstawy teoretyczne poszerzają się o nowe pojęcia, klasyfikacje, kategorie pomiaru oraz obiekty służące do opisu rzeczywistości. W kanonie wiedzy pojawiają się nowe metody służące do obrazowania relacji łączących niezależne kapitałowo podmioty gospodarcze, analizowania ich wpływu na efektywność poszczególnych jednostek oraz do pomiaru synergii ze współpracy. A dla naukowców otwiera się nowy, potencjalnie bardzo ciekawy obszar badawczy, na którym można zarówno weryfikować znane elementy teoretyczne, jak i rozwijać kolejne hipotezy, modele i teorie.

Celem artykułu jest wskazanie charakterystyk tego relatywnie nowego obszaru badawczego, jakim jest międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza. Na podstawie przeglądu literatury przedmiotu został przedstawiony jej zakres, a porównanie dotychczasowych badań empirycznych posłużyło do wykazania jej specyfiki. Następnie przedstawiono wyniki studium przypadku wykorzystania informacji zarządczej w jednej z polskich grup zakupowych. Przeprowadzone badania były skierowane na weryfikację i rozszerzenie zakresu listy różnic między systemami rachunkowości zarządczej jednego i wielu podmiotów.

1. Zakres międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej

Rosnące zainteresowanie praktykami wymiany informacji zarządczej na poziomie międzyorganizacyjnym wynika z coraz większej popularności i różnorodności formacji tworzonych z zamiarem zacieśnienia współpracy rynkowej niezależnych kapitałowo podmiotów (Łada, 2014b). Działalność tego typu grup jest skierowana na uzyskanie synergii wartości poprzez wzajemną współpracę. Źródłami tych dodatkowych korzyści jest skoordynowane wykorzystanie połączonych zasobów poszczególnych partnerów biznesowych umożliwiające poprawę wyników w sposób trudny do uzyskania przez pojedynczy podmiot – między innymi poprzez efekty specjalizacji, skali czy zwiększenia wspólnej siły negocjacyjnej.

W praktyce współpraca taka przybiera bardzo różne zakresy i formy – od najprostszych dwustronnych relacji po bardzo rozbudowane formacje tworzące tzw. sieci biznesowe. W zależności od specyfiki współpracy przyjmują one odmienne nazwy: grupy zakupowe, sieci franczyzowe, partnerstwo publiczno-prywatne, alianse strategiczne, klastry, łańcuchy wartości itp.

Mimo tak dużej heterogeniczności form współpracy międzyorganizacyjnej dostrzega się istotne podobieństwo problematyki wymiany informacji zarządczej w formacjach.

Zarządzanie współpracą międzyorganizacyjną, niezależnie od celu i zakresu, wymaga dysponowania informacjami pochodzącymi z wielu podmiotów i zestawieniami obrazującymi finansową stronę współpracy i jej efektywność. Wskazuje się (Håkansson, Lind, 2008), że rozwój systemów informacyjnych na poziomie międzyorganizacyjnym jest efektem zmian – wskutek zacieśniania współpracy – relacji z rynkowych na bardziej kooperacyjne, a czasami również – do pewnego stopnia – hierarchiczne. Hybrydowość struktur zarządzania na poziomie międzyorganizacyjnym jest związana również z faktem, że w wielu przypadkach partnerów łączą więzy kooperacyjne – współpracując ze sobą, nie przestają wzajemnie konkurować.

Badania wskazują, że wymiana informacji zarządczej służy w formacjach do wspomagania doboru partnerów, zarządzania relacjami z partnerami oraz do zapewnienia wzajemnej odpowiedzialności partnerów wobec siebie (Seal i in., 1999). Dobrowolność współpracy oznacza, że istnienie formacji ma sens ekonomiczny jedynie gdy przynosi partnerom korzyści, a to wymaga ciągłego ich monitorowania i uwzględniania w procesach decyzyjnych. Drugim ważnym celem kwantyfikacji współpracy jest określenie wpływu działań każdego partnera na poziom wspólnie osiąganych korzyści. Trzecim aspektem wymagającym pomiaru finansowego jest kwestia podziału korzyści i kosztów działalności formacji (w tym kosztów zarządzania nimi) na poszczególnych partnerów. Na realizację tego typu zadań jest skierowana tzw. międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza definiowana jako (Łada, 2014b, s. 10): „dobrowolnie tworzony system informacyjny rachunkowości, który – poprzez zastosowanie metod kwantyfikacji działalności wielu powiązanych kooperacyjnie jednostek gospodarczych – wspiera zarządzających tymi podmiotami lub stworzoną przez nie formacją w dążeniach do poprawy efektywności współpracy”.

W literaturze przedmiotu pojęcie „międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza” jest wykorzystywane jeszcze stosunkowo rzadko. Dostrzegana w praktyce tendencja, że zmianie relacji z rynkowych na kooperacyjne towarzyszy przesunięcie uwagi zarządzających z cen na koszty powoduje, że większość autorów (np. Cooper, Slagmulder, 2004) z reguły zajmuje się problematyką międzyorganizacyjnego zarządzania kosztami lub międzyorganizacyjnego rachunku kosztów. Analiza wyników badań empirycznych wskazuje jednak, że takie podejście zawęża istotnie rolę tego typu praktyk. W działalności przedsiębiorstw (Fayard i in., 2014) wymiana informacji w znacznie większym stopniu dotyczy bowiem skali działalności, problemów jakości (wartości dla klientów), zapasów, wykorzystania dzielonych zasobów i wielu innych kwestii wykraczających informacyjnie poza zakres pomiaru kosztów.

Innym bliskoznacznym określeniem międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej jest rachunkowość otwartych ksiąg (Łada, 2009). Udostępnianie informacji z wewnętrznego systemu rachunkowości zarządczej partnerom zewnętrznym jest niewątpliwie kluczowym elementem wspólnego systemu informacyjnego, ale nie wyłącznym. Rozwój rachunkowości międzyorganizacyjnej może powodować również zmiany wewnętrzne polegające na stosowaniu przez partnerów analiz skierowanych na ochronę wytwarzanej wartości i apropriację wartości partnerów. Ten nowy element jest rezultatem pośrednim otwierania ksiąg, ale nie stanowi jego istoty.

Określenie „rachunkowość międzyorganizacyjna” należy zatem traktować jako szersze niż rachunkowość otwartych ksiąg. Stosunkowo najbliższe znaczeniowo jest stosowane przez niektórych autorów (Michalak, 2013) określenie „rachunkowość zarządcza w sieciach biznesowych”, pod warunkiem, że pod pojęciem sieci biznesowej będzie się rozumieć dowolną formację rynkową.

Uwagę zwraca fakt, że praktyki międzyorganizacyjne przyjmują formę zbliżoną do metod rachunkowości zarządczej stosowanych w pojedynczych podmiotach. Badania empiryczne wskazują na wykorzystanie wspólnego budżetowania, rachunku kosztów docelowych, analiz kosztów i rentowności łańcucha wartości, ustalanych wspólnie cen transferowych, systemów bonusowych stymulujących wspólne korzyści, wspólnych ocen efektywności inwestycji (por. Łada, 2014b). W niektórych mocno zintegrowanych formacjach, w których dominują relacje hierarchiczne, system taki może się wręcz upodabniać do rachunkowości zarządczej grupy kapitałowej – zapewniając możliwość pełnej konsolidacji planowych i rzeczywistych wyników finansowych, jak gdyby cała formacja stanowiła podmiot gospodarczy.

Jednak wskazywane wcześniej znaczące ryzyko oportunistycznego wykorzystania informacji przez partnerów nawet po zakończeniu współpracy sprawia, że tak rozbudowane systemy nie są powszechne. Zakres integracji danych jest z reguły pochodną zakresu współpracy. Najistotniejsze jego elementy są przy tym z reguły przejmowane przez podmiot pełniący rolę integratora sieci, tj. najsilniejszego partnera narzucającego reguły współpracy, lub specjalnie do tego celu powołany podmiot gospodarczy.

2. Specyfika międzyorganizacyjnych systemów rachunkowości zarządczej

Obecnie badania nad zastosowaniami międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej są już znacząco zaawansowane. Publikacje naukowe, obok rozważań teoretycznych, obejmują także wyniki badań empirycznych prowadzonych głównie w formie studiów przypadków (Mouritsen i in., 2001; Dekker, 2004), ale również badań ankietowych (Dekker, 2008). W literaturze przedmiotu pojawiają się też pierwsze podsumowania i analizy dorobku naukowego z tego zakresu (np. Michalak, 2013). Poniżej omówiono najważniejsze cechy wskazywane jako specyficzne dla praktyk międzyorganizacyjnych (Łada, 2014b).

Ważną cechą relacji międzyorganizacyjnych jest występowanie kadry podmiotów zewnętrznych w roli odbiorców informacji zarządczej. Kadra ta nie ma pełnego wglądu w sytuację jednostki, a jedynie pogląd wyrobiony na podstawie przekazywanych danych. Ta asymetria informacji może powodować zupełnie nowe problemy w komunikacji charakterystyczne dla rachunkowości finansowej, m.in. możliwość manipulacji danymi w celu określonego oddziaływania na decyzje partnerów. Jednocześnie podmiot dostarczający informacje odbiorcom zewnętrznym naraża się na dodatkowe ryzyko ich wykorzystania wbrew własnym interesom.

Kolejnym ważnym aspektem wymiany informacji finansowej i niefinansowej między podmiotami jest ich odmienność. Współpraca może być potencjalnie prowadzona przez organizacje o diametralnie różnych celach (np. partnerstwo publiczno-prywatne), strategiach realizacji tych celów oraz modelach biznesu. Trudno w takich warunkach zapewnić jednoznaczną zbieżność strategiczną współpracy – jej rozwój wymaga swego rodzaju empatii gospodarczej i dążenia do pogodzenia często rozbieżnych oczekiwań. Różnorodność podmiotów ma znaczenie nie tylko z perspektywy odmienności działalności powiązanej współpracą, ale również w związku z różnicami w wielu systemach informacyjnych.

Odmienne układy ewidencyjne danych finansowych, stosowane metod obliczeniowe, systemy informatyczne czy kultura organizacyjna determinująca sposób wykorzystania informacji – wszystkie te czynniki stanowią istotną barierę utrudniającą rozwój międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej. Powodują one także tendencję do poszukiwania nowych sposobów przetwarzania wspólnych informacji, np. poprzez przenoszenie danych z indywidualnych systemów do „chmury” zapewniającej dostęp do danych wszystkim partnerom. Niezależnie od podejmowanych wysiłków zmierzających do integracji systemów, wielość podmiotów tworzących formację sprawia, że koszty i korzyści są rozproszone, a ich pomiar istotnie utrudniony.

Ostatnim wyróżnionym wątkiem dotychczasowych badań dotyczącym specyfiki międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej jest dostrzeganie znaczącej roli społecznych systemów kontrolnych. W tym kontekście najczęściej wskazuje się na wzajemne zaufanie jako ważny społeczny aspekt warunkujący sukces dobrowolnej współpracy (Tomkins, 2001). Zaufanie jest tym elementem, który jest kreowany m.in. poprzez wymianę informacji. Jednym z czynników związanych z zaufaniem jest subiektywnie postrzegana przez partnerów sprawiedliwość zasad współpracy. W rachunkowości zarządczej jest ona związana przede wszystkim z akceptowanymi rozliczeniami finansowymi. Jak wskazują badania (Łada, 2014a), w warunkach asymetrii informacji partnerzy nie oceniają wyłącznie wysokości kwot transferów, ale przede wszystkim odnoszą się do zasad konstrukcji systemu rozliczeń formacji.

3. Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza – studium przypadku grupy zakupowej

Prezentowane studium przypadku dotyczy produktowej grupy zakupowej zlokalizowanej na południu Polski. Przedstawione wyniki zostały opracowane na podstawie wywiadów prowadzonych z jednym z przedsiębiorców uczestniczących w grupie. Była to osoba jednoznacznie przekonana, że kluczowym czynnikiem sukcesu rozwoju własnej firmy było przystąpienie do grupy. Według niej udział w grupie przynosi jej regularne korzyści, zarówno kosztowe (niższe ceny), jak i rynkowe (wzmocnienie pozycji na rynku). Z uwagi na poufność uzyskanych informacji formacja została opisana anonimowo.

Badany przedsiębiorca zajmuje się działalnością handlową – szczególnego rodzaju dobrami konsumpcyjnymi dostarczany przez zaledwie kilku dużych międzynarodowych producentów. Przyjęta strategia minimalnego kosztu, słaba pozycja konkurencyjna wobec dostawcy oraz atrakcyjne promocje ilościowe oferowane przez producentów skłoniły go do ubiegania się o udział w działającej od kilku lat grupie zakupowej. Na etapie starań o przyjęcie do formacji przedsiębiorca nie tylko musiał przekonać dotychczasowych udziałowców o swoim potencjale (m.in. przekazując dane o sprzedaży), ale również zyskać ich zaufanie. W wywiadzie określił to jako „wejście w łaski głównych udziałowców”.

Po przyjęciu do grupy przedsiębiorca otrzymał wstępnie stosunkowo niski status. Przejawiał się on jednostronnym udostępnianiem informacji, brakiem wpływu na sposób podziału korzyści oraz mniejszym w nich udziałem. Zaakceptował te warunki, bo współpraca szybko zaczęła przynosić korzyści w postaci relatywnie niższych cen zakupu. Równolegle do korzyści osiąganych poprzez grupę zmieniła się jego pozycja z relacjach z dostawcami. Z pominięciem grupy (ale jako jej udziałowiec) był w stanie wynegocjować z przedstawicielami dostawców dodatkowe zniżki. To umożliwiło zaoferowanie klientom atrakcyjnych cen i istotne zwiększenia skali działalności. Ceny zakupu były regularnie w ciągu roku korygowane w efekcie narastających obrotów – największe korzyści były realizowane z końcem roku rozliczeniowego.

Rozwój współpracy i zwiększenie udziału we wspólnych korzyściach są argumentami, które przedsiębiorca aktualnie wykorzystuje do starania się o wyższy status w grupie. Droga do tego jednak nie jest prosta, ponieważ najważniejsi udziałowcy mają nieporównywalnie dłuższy staż współpracy i przedsiębiorca musi ich przekonać o swoim znaczeniu. Jednym z argumentów są przedstawiane wyliczenia prezentujące to, ile uprzywilejowani udziałowcy korzystają na jego udziale. Innym środkiem nacisku na zmianę pozycji jest potencjalna możliwość rezygnacji ze współpracy. Ten element tymczasowości jest obecny w całej rozmowie – „jak nie będzie mi się to podobalo, to odejdę”. Uwagę zwraca fakt, że równie ważne co kwestie finansowe są relacje społeczne utrzymywane z pozostałymi (szczególnie wiodącymi) udziałowcami.

Dane przekazywane regularnie w grupie dotyczą trzech najważniejszych kwestii: sprzedaży produktów, ich cen zakupu i cen sprzedaży. Do celów koordynacji działań grupy przedsiębiorca regularnie dostarcza dane o planowanych zakupach produktów przez grupę. Zawierane transakcje mają charakter wirtualny – faktyczne dostawy są realizowane w relacji dostawca – firma. Koordynatorzy grupy mają pełną wiedzę o faktycznych cenach zakupu (lub innych korzyściach od dostawców), ale dzielą się nią selektywnie z mniejszymi udziałowcami. Stosowany system rozliczeń korzyści zakłada rabaty cenowe (według wypracowanych indywidualnie obrotów) oraz okresowe transfery nadwyżek (według statusu i obrotów).

Poza współpracą każdy z udziałowców planuje i ewidencjonuje indywidualne transakcje z dostawcami. Interesujące jest to, że oprócz korzyści z niższych cen zakupu przedsiębiorca wskazywał na dwa inne ważne aspekty współpracy: wiedzę o rynku (np. ceny sprzedaży) uzyskiwaną w wyniku nieformalnych interakcji z innymi

udziałowcami (konkurentami) oraz wzmocnienie własnej pozycji rynkowej (znaczący gracz z grupy).

Przedstawiona sytuacja świadczy o tym, że formacja odgrywała rolę nie tylko koordynatora zakupów, ale również wielu innych działań rynkowych skupionych wokół niej mniejszych podmiotów handlowych.

4. Wnioski z badań

Przedstawione rozważania teoretyczne jednoznacznie wskazują na liczne specyficzne aspekty towarzyszące praktycznemu wykorzystaniu międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej. Dotychczasowe badania wskazywały na takie charakterystyki, jak zewnętrzne umiejscowienie obiorców informacji, związaną z tym asymetrię informacji, odmienność celów partnerów i przyjętych sposobów ich realizacji, odmienne podejście do kreowania wartości, selektywność przekazywanych informacji, rozproszenie kosztów i korzyści ze współpracy po wielu podmiotach, dobrowolność wymiany informacji oraz związane z nią społeczne mechanizmy kontroli.

Tabela 1. Specyfika międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej

Charakterystyka	Rachunkowość zarządcza	Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza
Odbiorcy informacji	Wewnętrzni	Zewnętrzni
Dostęp do informacji	Możliwość weryfikacji informacji	Asymetria informacji
Cele, strategia i model biznesu	Jednolite dla całego podmiotu	Odmienne dla każdego partnera
Podejście do wartości	Wartość tworzona wewnętrznie, chroniona przed otoczeniem i z niego zawłaszczana	Wartość tworzona we współpracy, selektywnie chroniona i zawłaszczana, dostosowana do wartości generowanej przez partnerów
Zakres pomiaru	Podmiot, jego segmenty i otoczenie	Selektywne segmenty działalności wielu podmiotów powiązanych współpracą
Koszty i korzyści	Realizowane w podmiocie	Rozproszone po wielu podmiotach
Wymiana informacji	Przymusowa, wynikająca z zasad działania podmiotu	Dobrowolna, uzależniona od zaufania i zawartych umów
Charakter działalności	Działania zorientowane na trwanie organizacji	Współpraca o charakterze tymczasowym
Pozycja jednostek	Równy status wszystkich centrów odpowiedzialności	Status partnera uzależniony od pozycji w grupie

Tabela 1. Specyfika międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej (*ciąg dalszy*)

Charakterystyka	Rachunkowość zarządcza	Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza
Konieczność alokacji kosztów i korzyści	Dobrowolna	Warunkuje współpracę
Dominujące relacje	Hierarchiczne (wymuszone)	Mieszane (dobrowolne)
System informacyjny	Wewnętrzny	Wewnętrzno-zewnętrzny – rozproszony po wielu podmiotach

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzone studium przypadku pozwoliło na wskazanie dodatkowych cech międzyorganizacyjnych systemów informacyjnych. Kluczową cechą badanej współpracy jest jej zakładana tymczasowość determinująca rozwój zintegrowanych systemów informacyjnych. Wartościowy pomiar synergii w warunkach rozproszenia kosztów i korzyści ze współpracy po wielu podmiotach jest bardzo utrudniony (w badanym przypadku wręcz niemożliwy). Alokacja finansowych efektów netto współpracy – konieczna i warunkująca sukces współpracy – nie musi być prowadzona adekwatnie do (równie trudnego do pomiaru) wkładu parterów w ich wypracowanie. Część udziałowców może mieć w formacjach uprzywilejowaną pozycję i znacząco większy udział w korzyściach. W całym okresie współpracy i wymiany informacji parterów łączą dynamicznie zmieniające się dobrowolne relacje będące połączeniem powiązań formalnych i nieformalnych. Ostatnią wskazaną charakterystyką jest to, że na międzyorganizacyjną rachunkowości zarządczą składa się *de facto* wiele cząstkowych elementów systemów informacyjnych rozwijających się na poziomie partnerów oraz całej formacji.

W tabeli 1 zestawiono zidentyfikowane charakterystyki międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej i porównano je z cechami tradycyjnych systemów zorientowanych na potrzeby zarządcze jednego podmiotu. Wykazana specyfika przemawia za potrzebą badania tego typu praktyk jako odrębnego, nowego i interesującego fenomenu gospodarczego. Oprócz identyfikacji, zrozumienia i opisu uniwersalnych zjawisk towarzyszących wymianie informacji zarządczej na poziomie międzyorganizacyjnym warto zainteresować się różnicami wynikającymi z zakresu i formy współpracy oraz ich wpływem na efektywność i trwałość tej współpracy.

Literatura

- Cooper R., Slagmulder R. (2004), *Interorganizational cost management and relational context*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 29, s. 1–26.
- Dekker H.C. (2008), *Partner selection and governance design in interfirm relationships*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 33, s. 915–941.
- 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.

- Fayard D., Lee L.S., Leitch R.A., Kettinger W.J. (2014), *Interorganizational cost management in supply chains: practices and payoffs*, „Management Accounting Quarterly”, Spring, s. 1–9.
- Håkansson H., Lind J. (2004), *Accounting and network coordination*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 29, s. 51–72.
- Łada M. (2014a), *Rozliczenia finansowe grup zakupowych*, „Logistyka”, nr 6.
- Łada M. (red.) (2014b), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Łada M. (2009), *Rachunkowość otwartych ksiąg – zarys koncepcji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 49 (105), s. 131–143.
- Michalak J. (2013), *Management accounting in networks – mapping the research streams*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 72 (128), SKwP, Warszawa, s. 95–115.
- Mouritsen J., Hansen A., Hansen C.Ø. (2001), *Inter-organizational controls and organizational competences: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*, „Management Accounting Research”, vol. 12, s. 221–244.
- Seal W., Cullen J., Dunlop A., Berry T., Ahmed M. (1999), *Enacting a European supply chain: a case study on the role of management accounting*, „Management Accounting Research”, vol. 10, s. 303–322.
- Sobańska I. (2008), *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 42 (98), SKwP, Warszawa, s. 153–162.
- Tomkins C. (2001), *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 26, s. 161–191.

