

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

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

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Spis treści

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

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

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

Summaries

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

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

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

Małgorzata Białas, Anna Surowiec

AGH w Krakowie

e-mail: mbialas@zarz.agh.edu.pl; asurow2@zarz.agh.edu.pl

PRZYKŁAD WYKORZYSTANIA UMOWY KONSORCJUM W CELU STWORZENIA SKUTECZNEGO MECHANIZMU KONTROLI WE WSPÓLPRACY MIĘDZYORGANIZACYJNEJ

Streszczenie: W artykule podjęto tematykę współpracy międzyorganizacyjnej na przykładzie konsorcjum. Jest to zrzeszenie kilku niezależnych podmiotów gospodarczych na określony czas i w określonym celu, którym najczęściej jest przeprowadzenie przedsięwzięcia gospodarczego na bardzo dużą skalę, jak np. budowa autostrady, ropociągu. Celem artykułu jest wyjaśnienie, w jaki sposób można wzmocnić poziom zaufania między partnerami konsorcjum, a tym samym ograniczyć ryzyko współpracy międzyorganizacyjnej. Przeanalizowano zagadnienie na przykładzie wybranej umowy konsorcjum funkcjonującego w budownictwie drogowym.

Słowa kluczowe: konsorcjum, umowa, współpraca międzyorganizacyjna.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.04

1. Wstęp

Konsorcjum jest jedną z form współpracy międzyorganizacyjnej. Polega ono na zrzeszeniu kilku podmiotów gospodarczych na określony czas i w konkretnym celu. Celem tym najczęściej jest wspólne przeprowadzenie przedsięwzięcia gospodarczego, które przekracza możliwości jednego podmiotu (np. budowa autostrad, lotnisk). Dzięki współpracy kilku podmiotów to, co było niemożliwe dla jednego podmiotu, staje się możliwe dla grupy podmiotów zrzeszonych w konsorcjum. Konsorcja zawierane są na podstawie umowy konsorcjalnej. Przykład takiej umowy zostanie omówiony w niniejszym opracowaniu.

Celem artykułu jest wyjaśnienie, jak postrzeganie przez menedżerów zaufania do partnerów i ryzyka współpracy międzyorganizacyjnej na etapie zawierania soju-

szu wpływa na wybór struktury zarządzania i mechanizmów kontroli zarządczej (rozumianej jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób efektywny, oszczędny i terminowy), a także zbadanie, jak można wzmocnić poziom zaufania między partnerami, ograniczyć ryzyko i wzmocnić formalny sposób kontroli w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli¹ we współpracy międzyorganizacyjnej. W celu zbadania tych relacji przeanalizowano studium przypadku umowy konsorcjum w budownictwie drogowym.

2. Konsorcjum – podstawowe pojęcia

Do organizowania konsorcjum najczęściej dochodzi przy przedsięwzięciach, które są nierealne do wykonania samodzielnie przez jeden podmiot. Można powiedzieć, że powołanie konsorcjum często jest niezbędne, gdyż bez niego nie byłoby możliwości przeprowadzenia przedsięwzięcia gospodarczego. Przykładowo, przy budowie autostrad pojedynczy podmiot nie byłby w stanie sprostać temu zadaniu ze względu na ograniczone zasoby rzeczowe, osobowe czy finansowe. Dzięki współpracy kilku podmiotów realizacja danego przedsięwzięcia w ogóle staje się możliwa.

Konsorcjum polega na zrzeszeniu kilku podmiotów gospodarczych na określony czas i w określonym celu. Tym celem najczęściej jest wspólne działanie przy realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego, które ze względu na skalę czy potencjał finansowy przekracza możliwości jednego podmiotu (np. budowa autostrady). Należy zaznaczyć, że konsorcjum nie jest podmiotem gospodarczym, nie podlega rejestracji, nie musi mieć odrębnej nazwy ani siedziby. Podmioty, które tworzą konsorcjum, są niezależne i w dalszym ciągu prowadzą swoją dotychczasową działalność, a w ramach konsorcjum dodatkowo realizują zadania ustalone w zakresie porozumienia. Konsorcja nie mają wspólnego majątku, a wszelkie płatności regulowane są przez podmiot reprezentujący konsorcjum. Dlatego tak ważne jest, aby przy zawieraniu konsorcjum podmioty ustaliły, który z nich będzie reprezentował konsorcjum na zewnątrz. Jeżeli podmioty zawierające umowę konsorcjalną zdecydują się na wybór podmiotu reprezentującego konsorcjum, to takie reprezentowanie powinno mieć umocowanie prawne.

Konsorcja zawierane są na podstawie umowy konsorcjalnej. W umowie takiej podmioty określają bliżej formę i zakres swojego udziału oraz wzajemne prawa i obowiązki przy realizacji wspólnego przedsięwzięcia. Brak jest jednak ustawowej definicji konsorcjum. W związku z tym umowa konsorcjum zaliczana jest do tzw. umów nienazwanych, co oznacza, że nie została uregulowana w Kodeksie cywilnym.

Pomimo braku regulacji w przepisach prawa, możliwość zawarcia umowy konsorcjum wynika z wyrażonej w Kodeksie cywilnym zasady swobody zawierania umów. Z uwagi na fakt, że umowa konsorcjum nie została uregulowana prawnie,

¹ Jako mechanizmy kontroli rozumiane są instrukcje, wytyczne, zasady postępowania, procedury oraz zakresy obowiązków.

wnioskować można, że konsorcjum jest tworem *stricte* umownym, a co za tym idzie, może być tworzone jedynie na podstawie umowy. Mają do niej zastosowanie przepisy ogólne dotyczące czynności prawnych oraz przepisy dotyczące zawierania umów.

Umowa konsorcjum przyjmuje charakter umowy konsensualnej, czyli takiej, która zawierana jest przez zgodne oświadczenie woli i wywołuje skutki przez samo porozumienie się stron umowy. Nie występuje tutaj potrzeba wydania przedmiotu umowy. Poza tym jest umową zobowiązującą (obligującą) strony do określonego działania na rzecz pozostałych uczestników umowy, a tym samym na rzecz konsorcjum.

Można również mówić o konsorcjach dwustronnych i wielostronnych. W przypadku tych pierwszych umowy zawierane są przez lidera (czyli podmiot reprezentujący konsorcjum na zewnątrz) z każdym z uczestników konsorcjum z osobna. Natomiast pomiędzy poszczególnymi uczestnikami nie tworzą się żadne sieci powiązań. W tego typu konsorcjum każda umowa może mieć odrębną treść. Natomiast w przypadku konsorcjum wielostronnego pomiędzy jego uczestnikami zawierana jest jedna umowa, w wyniku czego powstaje horyzontalny stosunek prawny. W tym wypadku podmioty biorące udział w konsorcjum mogą wybrać spośród siebie podmiot, który będzie prowadził ich sprawy i reprezentował konsorcjum na zewnątrz (tzw. lidera).

3. Korzyści i koszty działalności konsorcjum

Najczęstszą przyczyną tworzenia konsorcjum jest chęć zrealizowania danego przedsięwzięcia, w szczególności chodzi o duże przedsięwzięcia, takie jak np. budowa autostrady, ropociągu itp., gdzie pojedynczy podmiot nie miałby szans na realizację takiej inwestycji. Dzięki współpracy międzyorganizacyjnej przedsięwzięcie takie w ogóle może zostać zrealizowane.

Wspólnie wygenerowane korzyści w konsorcjum dzielone są pomiędzy uczestników danego konsorcjum, dzięki czemu następuje poprawa ich sytuacji finansowej. Sposób dystrybucji korzyści zależy od podpisanej umowy konsorcjum. Należy również zaznaczyć, że podział korzyści w konsorcjum zależy w dużym stopniu od tego, jaką funkcję pełni dany podmiot w konsorcjum.

Konsorcjum sprzyja zwiększaniu siły negocjacyjnej. Jest to istotne na przykład przy ogłaszanych przetargach czy staraniu się o dofinansowanie z funduszy unijnych. W przypadku korzyści płynących z konsorcjum mogą się także pojawić korzyści skali. Będą one związane m.in. z tym, że koszty stałe ponoszone przez jednostkę rozłożą się na większą liczbę oferowanych usług czy produktów, przez co ich koszt jednostkowy się zmniejszy.

Udział w konsorcjum może się wiązać również z nabyciem dodatkowego doświadczenia i nawiązaniem cennych kontaktów, a dobrze wykonane zlecenie w ramach konsorcjum może się okazać reklamą przyciągającą kolejnych zleceniodawców i prowadzącą do dalszego rozwoju przedsiębiorstwa, a dzięki temu do wzrostu jego wartości.

Analizując koszty związane z tworzeniem konsorcjum, należy pamiętać o ryzyku towarzyszącym takiemu przedsięwzięciu. Przykładowo, mogą być to koszty

wynikające z konieczności poniesienia dodatkowych nakładów, nieuwzględnionych w umowie o konsorcjum. Innym ryzykiem mogą się okazać opóźnienia w realizacji danego projektu, które spowodują konieczność zapłacenia kar umownych. Opóźnienia wiążą się także z kosztami niewykorzystanych możliwości produkcyjnych lub kosztami alternatywnymi, często pomijanymi przy różnego rodzaju analizach. Kosztem może się okazać również utracona reputacja z uwagi na nierzetelne wykonanie zlecenia z winy innego partnera konsorcjum.

W przypadku konsorcjum mamy jednak do czynienia także z drugim rodzajem ryzyka, a mianowicie z ryzykiem działania samego konsorcjum. Ryzyko to może występować zarówno w sferze wewnątrzkonsorcjalnej, jak i w sferze stosunków zewnętrznych. Z ryzykiem w sferze wewnątrzkonsorcjalnej mamy do czynienia już w momencie tworzenia konsorcjum. Pierwszy problem, przed którym staje organizator, to dobór odpowiednich partnerów. Ryzyko na tym etapie jest bardzo duże, gdyż podjęcie niewłaściwej decyzji będzie w przyszłości wpływało na sprawność i prężność konsorcjum lub paraliż decyzyjny. Najważniejsze ryzyko wewnątrzkonsorcjalne wynika z koordynacji działań pomiędzy podmiotami zaangażowanymi w dane konsorcjum. Odpowiednie skoordynowanie działań podmiotów ułatwia wykonanie zadania, z drugiej strony brak takiej koordynacji uniemożliwia praktycznie osiągnięcie postawionego celu.

Należy również pamiętać o tym, że całkowite wyeliminowanie ryzyka nie jest możliwe. Stuprocentową pewność można osiągnąć w działalności tylko wówczas, gdy się nie podejmuje żadnych działań.

4. Analiza warunków umowy konsorcjum – przykład praktyczny

4.1. Przedwstępna faza współpracy i wybór partnera

Na etapie przedwstępnym spółka akcyjna Alfa postanowiła utworzyć konsorcjum w celu zarządzania budową dwóch odcinków krajowej drogi ekspresowej. W celu przyciągnięcia firm ubiegających się o partnerstwo w konsorcjum złożono formalne zapytanie ofertowe. Spółka odbyła spotkania z firmami, które zostały poproszone o przedłożenie wniosku obejmującego referencje i opis dotychczasowego doświadczenia wnioskodawców. Zarząd zainteresowanej strony utworzył komisję selekcyjną, której celem było przeprowadzenie wywiadów z potencjalnymi partnerami, co pozwoliło na określenie ich umiejętności i kompetencji. Kluczowym elementem procesu wyboru były przedstawienie zasad modelu współpracy oraz ocena adekwatności wnioskodawców do pracy w tym modelu i przystąpienia do konsorcjum. Pozwoliło to na ocenę potencjału każdej firmy do realizacji projektu oraz ostateczny wybór partnera.

Negocjacje handlowe

Po wyborze partnera przystąpiono do negocjacji handlowych. Negocjacje handlowe uwzględniały określenie udziału w zyskach obu partnerów, co w dalszej kolej-

ności posłużyło do uzgodnienia harmonogramu kompensat ponoszonych wydatków. Rozmowy te były prowadzone na zasadzie *open book accounting* [Sobańska 2013], a przedmiotem udostępniania były informacje o kosztach bezpośrednich i ogólnych oraz stawki marż. Uzgodniono sposoby kompensat, kwestie rozłożenia ryzyka i udziału w zyskach oraz zasady zarządzania (zagadnienia te przedstawiono w dalszej części opracowania). W wyniku tych negocjacji podpisano umowę konsorcjum. Ważnym aspektem tego porozumienia było zobowiązanie partnerów do współpracy w oszacowaniu całkowitych kosztów projektu.

Zawarcie umowy konsorcjum

Umowa konsorcjum zawarta została między spółką akcyjną Alfa, funkcjonującą na mocy prawa polskiego, oraz spółką akcyjną Gama, funkcjonującą na mocy prawa jednego z krajów Unii Europejskiej. Strony wspólnie złożyły ofertę budowy dwóch odcinków drogi ekspresowej na zamówienie Skarbu Państwa. Zamawiający wybrał przedstawioną ofertę i zaprosił strony do podpisania kontraktu.

W ramach konsorcjum strony zobowiązały się współpracować w celu zawarcia kontraktu i wykonania prac zleconych przez zamawiającego zgodnie z kontraktem. Udziały stron w konsorcjum wynosiły odpowiednio 51% i 49%. Strony ustaliły, że dzielą się prawami, obowiązkami, ryzykiem, kosztami i wydatkami, stratami i korzyściami wynikającymi lub związanymi z kontraktem oraz realizacją robót, a także uczestniczą w przekazaniu środków finansowych, wydaniu lub pozyskaniu rękopisów, zabezpieczeniu wykonania i gwarancji, w zapewnieniu maszyn, sprzętu i kadry, własności towarów wspólnie pozyskanych w związku z kontraktem, wszelkimi pozostałymi prawami, obowiązkami i zobowiązaniami wynikającymi z umowy w proporcjach odpowiadających udziałom w konsorcjum.

Transakcyjny charakter współpracy w ramach umowy konsorcjum, zgodnie z teorią kosztów transakcyjnych [Williamson 1998], wynikał z wysokiego ryzyka i dużej specyficzności aktywów po stronie obu partnerów, co było konsekwencją m.in. przyjęcia zobowiązania do zapewnienia znacznych środków do zarządzania i realizacji budowy. Wysoka specyficzność odnosiła się także do aspektów wizerunkowych współpracy, co oznaczało, że jeśli inwestycja nie zostałaby zakończona na czas lub zostałaby wykonana niezgodnie z warunkami zamówienia, spowodowałoby to negatywny wpływ na wizerunek obu partnerów. Również interakcje między partnerami wymagały częstych i powtarzalnych transakcji z udziałem obu stron w dłuższym okresie, obejmujących wiele różnych zagadnień i działań. Cechy te sugerują wysoki poziom ryzyka relacyjnego, ale też wysokie ryzyko dotyczące efektów współpracy.

4.2. Szacowanie całkowitych kosztów projektu w ramach umowy konsorcjum

Podpisanie umowy obligowało strony do oszacowania całkowitego kosztu projektu na podstawie opracowania szczegółowej koncepcji projektu i kalkulacji kosztów. Najniższy możliwy poziom całkowitego kosztu mógł być oszacowany, biorąc pod uwagę

wymogi techniczne zamówienia. Umowa konsorcjum określała utworzenie zespołu zarządzającego, w skład którego powinni wchodzić pracownicy obu firm. Jego zadaniem było między innymi określenie całkowitych kosztów projektu. Kluczową zasadą współpracy była świadomość obu partnerów, że oportunistyczne działanie ze strony któregokolwiek partnera mogą mieć negatywne skutki dla całego projektu.

W procesie szacowania kosztów projektu łączą się dwie różne perspektywy: projektantów i wykonawców, które powinny być w odpowiedni sposób koordynowane, aby zapewnić najniższe koszty dla projektu. W rozpatrywanej sytuacji ten problem został ułatwiony poprzez zawarcie umowy konsorcjum i podejście oparte na rachunku kosztów docelowych projektu.

Zarząd konsorcjum uznał, że oszacowanie całkowitego kosztu powinno być dokonane przez profesjonalny i właściwie zarządzany zespół, na takim poziomie szczegółowości, aby umożliwić kontrolę obu partnerów. Wymagało to określenia docelowego poziomu kosztów i wyników, co miało też wymiar motywacyjny w zakresie poziomu osiągnięć. Stanowiło równocześnie formę mechanizmu kontroli.

Oszacowanie całkowitego kosztu obejmowało określenie i negocjowanie ryzyka i możliwości każdego aspektu projektu. Był to bardzo szczegółowy i zaawansowany proces. Szacunkowe koszty zostały opracowane dla każdego działania. Oceniano też prawdopodobieństwo każdego ryzyka, uwzględniając takie ewentualności, jak: zła pogoda, wpływ wahan kursów walut na poziom kosztów, wpływ nowych metod technicznych, wynikających z potencjalnych zmian w projekcie.

Proces polegający na dokonywaniu zmian prowadzących do obniżania różnych elementów kosztów składających się na całkowity koszt przeprowadzono za pomocą inżynierii wartości stosowanej w rachunku kosztów docelowych [Cooper, Slagmulder 2003]. Regularne spotkania i zastosowane podejście do identyfikacji działań i poszczególnych elementów kosztów doprowadziły do bardziej dokładnych i szczegółowych szacunków kosztu całkowitego.

4.3. Procesy wzmocnienia zaufania i ograniczania ryzyka

Chociaż głównym celem działań, jakie zostały podjęte w ramach umowy konsorcjum, było określenie całkowitych kosztów realizacji i rozwiązanie wielu problemów technicznych projektu, ta forma współpracy międzyorganizacyjnej spełniła także inne funkcje. Już sam etap selekcji partnerów dostarczył firmie Alfa określonych spostrzeżeń w kwestii kształtowania relacji z potencjalnym partnerem. Etap wywiadów, negocjacji handlowych oraz procesy realizowane we wstępnej fazie współpracy były szansą dla uczestników konsorcjum do uzyskania przekonania, że poziom zaufania i relacje między partnerami były wystarczająco silne, aby umożliwić formalny sojusz i kontynuować współpracę. Te procesy i efekty współpracy są zgodne z teorią, jaką przedstawiają Das i Teng [2002], którzy opisują „operacyjny” etap aliansu jako ten, w którym początkowe problemy i niezgodności wynikające ze zróżnicowania partnerów są rozwiązywane, a partnerzy pracują nad sposobami

ograniczania oportunistycznych zachowań i opracowują techniki rozwiązywania konfliktów. Procesy te są warunkiem kontynuowania współpracy.

Złożoność projektu i zakres niezidentyfikowanych na etapie zawierania umowy działań, które miały być podjęte w okresie trwania projektu, niewątpliwie sugerowały duże ryzyko braku porozumienia w początkowej fazie współpracy, jednak wysoki poziom zaufania do kompetencji partnerów, wynikający z przeprowadzonego procesu selekcji, wymiana informacji i dyskusja już w trakcie negocjacji handlowych, jak i świadomość konsekwencji oportunistycznych zachowań miały wpływ na ograniczenie tego ryzyka w pewnym stopniu.

4.4. Mechanizmy kontroli zarządczej

Relacje międzyorganizacyjne stwarzają wyzwania dla projektowania i zastosowania systemów kontroli zarządczej, ponieważ system kontroli w zarządzaniu w tego typu relacjach wykracza poza granice organizacyjne [Dekker 2003; 2004]. Kształtowanie długofalowej współpracy międzyorganizacyjnej obejmuje zazwyczaj złożone procesy negocjacyjne. Ponadto mechanizmy i działania, które odgrywają rolę w relacjach, powinny być w jakiś sposób kontrolowane. Podczas negocjacji handlowych prowadzących do zawarcia umowy sformułowanych zostało wiele zasad zarządzania w ramach współpracy. Współpraca polegała nie na utworzeniu odrębnego podmiotu, ale na zarządzaniu poprzez powołane organy. Organy kierownicze konsorcjum stanowili:

- komitet wykonawczy,
- lider,
- kierownictwo projektu,
- kierownictwo placu budowy.

Komitet wykonawczy stanowił najwyższą władzę konsorcjum i był odpowiedzialny za ogólne zarządzanie, kontrolę i wykonanie kontraktu; składał się z dwóch członków, przy czym każda ze stron wyznaczała jednego członka. Komitet wykonawczy podejmował wszelkie istotne decyzje dotyczące spraw związanych z realizacją kontraktu i zarządzaniem konsorcjum, takie jak:

- polityka i procedury finansowe, wraz z wymogiem kapitału obrotowego, dodatkowych funduszy, zapewnienie zabezpieczeń i gwarancji,
- wyznaczenie audytorów i akceptacja oświadczeń finansowych,
- akceptacja programów finansowania, źródeł i raportów finansowych,
- zatwierdzenie i akceptacja kosztów konsorcjum,
- pełny nadzór i kontrola nad działalnością konsorcjum w celu właściwego wykonania kontraktu.

Skład komitetu wykonawczego i interakcje między jego członkami służyły zwiększeniu zaufania między partnerami i ograniczeniu występowania ryzyka wynikającego z istniejących relacji, a także ryzyka nieosiągnięcia zakładanych wyników.

Komitet wykonawczy spotykał się co najmniej raz w miesiącu i podejmował uchwały jednomyślnie. W przypadku spraw wymagających natychmiastowej reakcji,

w celu uniknięcia zagrożenia wykonywania kontraktu, przewodniczący komitetu wykonawczego był uprawniony do podejmowania decyzji opartych zawsze na najlepszych interesach konsorcjum oraz wzięcia odpowiedzialności za wyznaczającą go stronę.

W umowie określony był także lider konsorcjum, który podlegał w każdym przypadku władzy komitetu wykonawczego. Lider reprezentował konsorcjum wobec stron trzecich, w szczególności wobec zamawiającego, podwykonawców, dostawców, administracji publicznej itd. Lider odpowiadał za kierowanie i nadzór nad wykonaniem kontraktu zgodnie z decyzjami komitetu wykonawczego. Dodatkowo odpowiadał za wprowadzanie i wykonywanie decyzji komitetu wykonawczego.

Podział odpowiedzialności i ryzyka

Strony konsorcjum ustaliły wspólną i podzielną odpowiedzialność wobec zamawiającego za obowiązki wynikające lub związane z bieżącą umową i kontraktem oraz wobec stron trzecich. Odpowiedzialność została podzielona zgodnie z udziałami spółek w konsorcjum.

Jeżeli w trakcie wykonywania kontraktu miała być ujawniona strata nie do odzyskania, wówczas strony, na podstawie decyzji komitetu wykonawczego, natychmiast miały dostarczyć funduszy niezbędnych do pokrycia tej straty w takich proporcjach jak udziały stron w konsorcjum. Zatem konsorcjum przyjęło taką formę współpracy, gdzie szczególne aspekty ryzyka nie zostały przypisane do poszczególnych partnerów, ale podzielone proporcjonalnie do udziałów obu członków sojuszu.

Elementy kontroli zarządczej

Współpraca niezależnych partnerów ma wiele istotnych zalet w zakresie kontroli wynikających z czynników motywacyjnych i hierarchicznej struktury, co zapewnia lepsze mechanizmy monitorowania i kontroli. Tak więc warunki umowy i odniesienie do konkretnych zagrożeń mogą skutkować bardziej efektywnym procesem zarządzania.

Komitet wykonawczy powinien pełnić obowiązki podobne do obowiązków zarządu w niezależnych firmach, podczas gdy zarząd ma zwykle jasno określone prawa i obowiązki w celu ochrony interesów właścicieli i innych zainteresowanych stron. Zatem podjęto działania w celu określenia funkcji kontrolnych przedsięwzięcia, jakie w przypadku konsorcjum pełnił komitet wykonawczy.

Członkowie komitetu wykonawczego posiadali potrzebne uprawnienia do podejmowania wiążących decyzji, niezależnych od partnerów, których reprezentowali. Organem zarządzającym konsorcjum stał się komitet wykonawczy, a nie poszczególni partnerzy. Decyzje komitetu musiały być jednomyślne. Ryzyko wynikające ze współpracy w ramach konsorcjum było wspólne dla obu partnerów.

Wszelkie koszty wewnętrzne stron związane z nadzorem lub wykonaniem robót miały być uznane i zaakceptowane przez komitet wykonawczy zgodnie z postanowieniami umowy, by mogły być przyjęte jako koszty konsorcjum. Wynik finansowy konsorcjum miał być podzielony pomiędzy strony według ich udziałów w konsorcjum.

5. Zakończenie

Analizowane studium przypadku odnosi się do początkowej fazy współpracy w ramach umowy konsorcjum. Doświadczenie tworzenia i etapy cyklu życia rozpatrywanej formy współpracy międzyorganizacyjnej nie są takie same jak te, które zazwyczaj występują w niezależnych organizacjach, głównie z powodu procesu negocjacji niezbędnego między partnerami i komplikacji związanych z zaangażowaniem dwóch lub więcej niezależnych firm.

Rozpatrywany przypadek pokazuje, że współpraca w ramach konsorcjum może zapewnić mechanizmy kontroli, które są porównywalne do występujących w przypadku sojuszy kapitałowych, pod warunkiem że towarzyszą tej współpracy działania, które prowadzą do wzrostu zaufania, poprzez właściwe skonstruowanie umowy, tak aby określała wzajemną współpracę, wspólną odpowiedzialność i ryzyko oraz procesy mające na celu ograniczanie ryzyka.

Literatura

- Cooper R., Slagmulder R., *Interorganizational costing, part 1*, "Cost Management" 2003, vol.17, no. 5, s. 14.
- Das T., Teng B., 2002, *The dynamics of alliance conditions in the alliance development process*, "Journal of Management Studies", vol. 39, no. 5, s. 725-746.
- Dekker H., 2003, *Value chain in interfirm relationship: A field study*, "Management Accounting Research", vol. 14, s. 1-23.
- Dekker H., 2004, *Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements*, "Accounting Organizations and Society", vol. 29, no. 1, s. 27-49.
- Sobańska I., 2010, *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Williamson O., 1998, *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

AN EXAMPLE OF THE USE CONSORTIUM AGREEMENT TO CREATE AN EFFECTIVE CONTROL MECHANISM IN INTERORGANIZATIONAL COOPERATION

Summary: The article relates to the subject of interorganizational collaboration on the example of consortium. The consortium is an association of several independent entities for a specific time and on specific purpose, which usually conducts business on a large scale such as the construction of highway, pipeline, etc. The purpose of this article is to explain how to enhance the level of trust between partners of consortium, and thus reduce the risk of interorganizational collaboration. In order to examine these relationships a case study of consortium agreement in road construction industry was analyzed.

Keywords: consortium, agreement, interorganizational collaboration.