

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wolak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Konrad Kochański

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: konrad.kochanski@wzieu.pl

ZJAWISKA DYSFUNKCYJNE W BUDŻETOWANIU PROJEKTÓW

DYSFUNCTIONAL PHENOMENA IN PROJECT BUDGETING

DOI: 10.15611/pn.2016.440.27

Streszczenie: Stale ewoluujące otoczenie organizacji oraz rosnąca popularność zarządzania projektami i jego narzędzia – budżetowania wymusza na menedżerach ciągle podnoszenie świadomości w zakresie zjawisk dysfunkcyjnych z nim związanych. Referat został ukierunkowany na osiągnięcie postawionego celu, którym jest przedstawienie w tradycyjnym podejściu do zarządzania projektami wybranych zjawisk dysfunkcyjnych budżetowania projektów. Dodatkowo przyjęto hipotezę badawczą, zgodnie z którą zjawiska dysfunkcyjne budżetowania projektu pojawiają się na każdym etapie cyklu jego życia. Aplikacyjny charakter pracy sprawił, że zrealizowane rozważania zostały oparte na praktycznym i dydaktycznym doświadczeniu autora z wykorzystaniem następujących metod: indukcji i dedukcji. W rezultacie cel referatu został osiągnięty, a hipoteza badawcza zweryfikowana pozytywnie.

Słowa kluczowe: budżetowanie projektów, zarządzanie projektami.

Summary: The main objective of the article is to present in the traditional approach to project management, particular dysfunctional phenomena in project budgeting. Moreover, the author adopted the hypothesis that dysfunctional phenomena in project budgeting appear in every phase of its life cycle. The article's practical feature causes that considerations were based on empirical and didactic experiences. The following research methods were used while developing the article: induction and deduction. The considerations undertaken in the article enabled the author to positively verify the adopted hypothesis and achieve the main objective.

Keywords: project budgeting, project management.

1. Wstęp

Stały wzrost świadomości menedżerskiej w organizacjach powoduje ewoluowanie alternatywnych podejść do postrzegania i prowadzenia działalności gospodarczej. Obok perspektywy procesowej rosnącym zainteresowaniem cieszy się ujęcie pro-

jektowe, charakterystyczne zarówno dla start-up'ów ukierunkowanych na wdrożenie rozwiązania zapewniającego utrzymanie na rynku i rozwój, ale także dojrzałych zarządczo organizacji poszukujących metod/narzędzi skutkujących wzrostem efektywności działania. W omawianym obszarze szczególnie wyróżnia się budżetowanie, które z uwagi na wielowymiarowy charakter postrzegane jest jako kluczowe narzędzie rachunkowości zarządczej wspierające zarządzanie projektami. Wskazane zagadnienie jest przedmiotem kompleksowych, wartościowych opracowań M. Łady i A. Kozarkiewicz [2007] czy też M. Klinowskiego [2010]. Niemniej jednak istnieje luka w zakresie przedstawienia w tradycyjnym podejściu do zarządzania projektami wybranych zjawisk dysfunkcyjnych związanych z procesem budżetowania projektów, co stanowi cel referatu. Ponadto pomocniczo sformułowano hipotezę badawczą, w myśl której zjawiska dysfunkcyjne budżetowania projektu pojawiają się na każdym etapie cyklu jego życia. Aplikacyjny charakter rozważań spowodował, że w trakcie realizacji referatu wykorzystano metody indukcji i dedukcji, opierając się na dydaktycznym i praktycznym doświadczeniu autora.

2. Istota zjawisk dysfunkcyjnych budżetowania projektu w relacji do cyklu jego życia

Budżetowanie projektów w każdej organizacji uwarunkowane jest wieloma determinantami, które podlegają fluktuacji w zależności od przyjętej metodyki zarządzania projektami. Zgodnie z tradycyjnym podejściem zarządzania w tym obszarze każdy projekt odznacza się osobliwym cyklem życia, podzielonym na cztery zasadnicze etapy: definiowania, planowania, realizacji oraz zakończenia. Sukces projektu, rozpatrywany w kontekście szeroko pojętej efektywności, zależy z pewnością od sytuacji, w której determinanty sprzyjające dominują nad tymi hamującymi. Bez wątpienia determinantem kluczowym jest czynnik ludzki – najważniejsze ogniwo w zarządzaniu rozumianym jako zbiór podejmowanych decyzji, natomiast dostępne narzędzia i metody stanowią dla niego jedynie instrumenty służebne.

Odpowiednia wiedza, umiejętności oraz kompetencje społeczne nie zawsze wystarczają, aby ograniczyć zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów. Niezbędnym atrybutem okazuje się doświadczenie. Sprawdza się tu teza Napoleona, zgodnie z którą nie popełnia błędu ten, kto nic nie robi. Zasadnym działaniem wydaje się zatem przedstawienie zjawisk dysfunkcyjnych budżetowania projektów rozumianych jako zaistniałe niepożądane fakty w całym cyklu życia projektu, bezpośrednio bądź pośrednio obniżających jego efektywność, a wynikających z aspektów behawioralnych, dokonanych czynności czy też specyfiki organizacji, jej struktury, systemu zarządzania i samego budżetowania. Szerzej na temat istoty budżetowania, w tym budżetowania projektów, m.in. w [Dylewski, Filipiak, Szczypa 2007; Nowak (red.) 2008].

2.1. Zjawiska dysfunkcyjne budżetowania na etapie definiowania projektu

Pierwsza grupa zjawisk dysfunkcyjnych dotyczy etapu poszukiwania obszaru projektu w odpowiedzi na zidentyfikowaną potrzebę. Obejmuje następujące zagadnienia:

1. Niezrozumienie istoty projektu – chodzi o sytuację, w której projektem nazywany jest szeroko pojęty przedmiot bądź czynność, które nie spełniają jego podstawowych atrybutów. Projekt w tradycyjnym ujęciu zarządzania w tym obszarze to zbiór powiązanych i uprzednio zaplanowanych działań ukierunkowany na realizację określonego celu i uzyskanie pożądaných efektów. Ma charakter tymczasowy, niepowtarzalny, a także jest ograniczony zarówno czasowo, jak i zasobowo. Zgodnie z powyższym projektem jest na przykład opracowanie nowego typu produktu i wypuszczenie go na rynek. Wskazane zagadnienie spełnia przytoczone warunki, a mianowicie:

- ma charakter procesowy, tzn. aby go zrealizować, należy przeprowadzić sekwencję powiązanych działań,
- ma cel – w tym przypadku wytworzenie i uruchomienie sprzedaży nowego produktu,
- można określić efekty, np. uzyskanie pożądanęj wielkości sprzedaży/wzrost udziału w rynku,
- jest tymczasowy, tzn. nie stanowi dotychczasowej działalności operacyjnej,
- jest niepowtarzalny – produkt ma względnie inne cechy niż dotychczas wytwarzane,
- zdeterminowany jest czasowo – można określić początek i koniec projektu,
- angażuje ograniczone zasoby – ludzkie, rzeczowe itd.

Możliwym zjawiskiem dysfunkcyjnym jest utożsamianie procesu z obszaru podstawowej działalności operacyjnej jako projektu, np. wytwarzanie aktualnie oferowanego produktu czy też świadczenie powtarzalnej usługi transportowej. Wyjątkiem są przedsiębiorstwa, w którym system zarządzania zorientowany jest projektowo, tzn. cała działalność rozpatrywana jest jako sekwencja projektów, np. w przedsiębiorstwie informatycznym świadczącym usługi tworzenia indywidualnych stron internetowych.

2. Niewłaściwe uświadomienie potrzeby, a także sposobu jej zaspokojenia – kolejna zjawiska dysfunkcyjne determinujące cały proces budżetowania projektu. Punktem wyjścia jest prawidłowe określenie potrzeby, np. brak wolnych mocy przerobowych i wynikająca z tego potrzeba zwiększenia zdolności produkcyjnych. Możliwy sposób jej zaspokojenia to budowa i uruchomienie nowej hali produkcyjnej. Podobnie jak przy legendarnych projektach: Manhattan, Apollo czy Solaris musi zachodzić sprzężenie między zidentyfikowaną potrzebą a sposobem jej zaspokojenia. Co więcej, członkowie zespołu projektowego powinni te zagadnienia rozumieć i je akceptować. Zjawiskiem dysfunkcyjnym w tym obszarze jest także zdefiniowanie takiego projektu, który nie spowoduje właściwego zaspokojenia rozpoznanej

potrzeby. To tak, jak przy programie Manhattan, którego celem było zbudowanie broni gwarantującej zwycięstwo aliantów w czasie II wojny światowej, Amerykanie zamiast budować bombę atomową, zdecydowali się na produkcję nowego modelu traktora rolniczego.

3. Postrzeganie projektu w ujęciu: dobrze – tanio – szybko. Do podstawowych parametrów projektu zaliczyć można: zakres, termin, koszty oraz jakość. Są one ze sobą ściśle związane, tzn. rozszerzenie zakresu bądź wzrost wymagań jakościowych powodują zazwyczaj zwiększenie kosztów i wydłużenie terminu. Sukces projektu, rozumiany jednocześnie jako nadwyżka korzyści nad kosztami i zarazem osiągnięcie celu, zależy niewątpliwie od odpowiedniego zarządzania omawianymi parametrami zgodnie z podejściem: maksymalizacji jakości, minimalizacji kosztów i dotrzymania terminów. Pożądanym działaniem jest rozpatrywanie omawianych atrybutów na zasadzie ustępstw kosztowych, tzn. mając świadomość, że maksymalizowanie jakości spowoduje prawdopodobnie wzrost kosztów i przekroczenie terminów, minimalizacja kosztów będzie skutkować spadkiem jakości i niedotrzymaniem terminów, a skracanie terminu – spadkiem jakości i wzrostem kosztów. Zjawiskiem dysfunkcyjnym jest definiowanie projektu bez obiektywnego rozpatrywania omówionych zależności. Przykładem w tym obszarze może być projekt termomodernizacji budynku mieszkalnego (ustalony jako dobry, tani i szybki) – żeby było dobrze, należy zaangażować takie zasoby ludzkie i rzeczowe, które zapewnią odpowiednią jakość, żeby było najtaniej – należy zastosować materiały o słabszych parametrach i mniej wykwalifikowaną kadrę, żeby było szybko – należy złamać wybrane zasady sztuki budowlanej. Pożądanym działaniem zapewniającym uniknięcie omawianego zjawiska jest odpowiednie zarządzanie: jakością, czasem i kosztami, które stawia zarówno wykonawcę projektu, jak i jego odbiorcę w pozycji *win – win*.

4. Awersja do budżetowania – zjawisko wynikające z negatywnego podejścia wykonawców projektu do narzędzia budżetowania. Może wynikać ze zmasowanej krytyki budżetowania w końcu XX wieku i zdobywającej popularność koncepcji *beyond budgeting*, złych doświadczeń w zakresie stosowania budżetowania w przeszłości (np. w korporacji czy jednostce publicznej) czy też subiektywnych opinii. Takie podejście powoduje spadek efektywności zarządzania projektem przy wykorzystaniu budżetowania. Pożądanym rozwiązaniem jest przeprowadzenie cyklu szkoleń, których celem powinno być podniesienie wiedzy i umiejętności z tego zakresu, przy jednoczesnym wskazaniu niedostatków budżetowania (szerzej na ten temat w [Budgeting Topic... 2008, s. 9]) oraz sposobów ich eliminowania.

2.2. Zjawiska dysfunkcyjne budżetowania na etapie planowania projektu

Etap planowania zdeterminowany jest zjawiskami dysfunkcyjnymi zaistniałymi w trakcie definiowania projektu. Pojawiające się niepożądane fakty mogą mieć więc charakter skumulowany bądź też autonomiczny dla tej fazy. Można tu wyróżnić przede wszystkim:

1. Niedostrzeżenie priorytetowego parametru danego projektu. Zarządzanie, w tym budżetowanie projektu, wymaga na etapie planowania skonkretyzowania czterech podstawowych parametrów. Ważnym działaniem jest odpowiednie określenie, czy punktem wyjścia w ramach projektu powinien być termin, czy też zakres. Termin będzie dominował np. przy projekcie zdeterminowanym wymaganiami zewnętrznej jednostki finansującej, tzn. uzyskaniem finansowania w przypadku realizacji i rozliczenia projektu do końca ustalonego terminu. Zakres natomiast jest punktem wyjścia przy założeniu wysokiej efektywności projektu. Zjawiskiem dysfunkcyjnym jest poświęcenie nadmiernej uwagi definiowaniu zakresu projektu wyjściowo ograniczonego czasowo bądź analogicznie – na zdeterminowaniu czasowo projektu wymagającego mocno skonkretyzowanego zakresu.

2. Błędne planowanie zakresu projektu. Punktem wyjścia w tym obszarze jest określenie czynności niezbędnych do realizacji założonego celu projektu, a następnie zdefiniowanie spójnej struktury działań. Istotny jest fakt, iż oba kroki są ze sobą sprzężone. Zjawisko dysfunkcyjne wynika z wyodrębnienia katalogu czynności, które nie spowodują osiągnięcia celu, bądź nadmiernego ich rozbudowania, co zbędnie podniesie koszty projektu, obniżając jednocześnie jego efektywność. Zagrożenie wynika także z sytuacji, w ramach której sekwencje czynności zaplanowane w poszczególnych działaniach będą się powielać albo też spowodują antagonizmy między kolejnymi, chronologicznie ułożonymi działaniami.

3. Nieodpowiednie ustalenie terminu projektu. Właściwe harmonogramowanie wymaga zsyntetyzowania terminu i zakresu projektu. Zjawisko dysfunkcyjne wynika z ustalenia początku, końca i czasu trwania projektu niezgodnie z założonym celem, jak np. nadmierne wydłużenie w przypadku krótkiego cyklu życia produktu w danych segmencie rynku i co za tym idzie – groźby wyprzedzenia przez konkurencję, ale także z niewłaściwego określenia: jednostki czasu, kamieni milowych czy też braku powiązania z terminami kalendarzowymi. Zdefiniowanie właściwej jednostki czasu jest kluczowe z punktu widzenia późniejszej realizacji projektu. W kolejnym etapie istotne jest sprzężenie zapreliminowanego terminu z kalendarzem z uwzględnieniem weekendów, świąt, ale także urlopów, a nawet pór roku (np. przy projektach budowlanych – zima). Omawiane zjawiska są zazwyczaj eliminowane w wyniku stosowania programów do zarządzania projektami, natomiast rozważania w referacie prowadzone są z ich pominięciem. Istotnym zjawiskiem dysfunkcyjnym jest też błędne określenie kamieni milowych (bądź ich brak). Zagrożeniem może być zdefiniowanie nadmiernej ilości kamieni milowych powodujących często zbiurokratyzowanie zarządzania projektem (powinny być udokumentowane) i jednocześnie skupienie na czynnościach kontrolnych, ale także umieszczenie kamieni milowych w miejscach nieistotnych, np. po działaniu mającym marginalne znaczenie w całym procesie budżetowania projektu.

4. Nieefektywne planowanie zasobów. Pożądanym działaniem w tym obszarze jest w pierwszej kolejności wskazanie zasobów niezbędnych do realizacji poszczególnych działań, a następnie określenie ich minimalnej ilości w odniesieniu do dzia-

łań i czasu. Pomocne na tym etapie okazują się macierze zasobów – dwuwymiarowe tabele zawierające dane na temat planowanej ilości poszczególnych zasobów ujętych względem działań i czasu. Zjawiskiem dysfunkcyjnym może się okazać zapreliminowanie zbyt małej ilości zasobów, co ograniczy bądź uniemożliwi realizację projektu, zazwyczaj istotnie wpływając na jego jakość. Z drugiej strony, istnieje ryzyko zabezpieczenia na potrzeby projektu zbyt dużej ilości zasobów, co w rezultacie doprowadzić może do wygenerowania nadmiernych kosztów znacząco obniżających efektywność zarządzania projektem, a powodując także wzrost kosztów utraconych korzyści (przyporządkowane zasoby mogłyby w tym czasie być wykorzystane przy innym projekcie/działalności operacyjnej organizacji). Jednym z szeregu zjawisk niepożądanych w ramach macierzy zasobów jest błędne odniesienie/sumowanie ilości konkretnych zasobów do działań bądź czasu projektu.

Niewłaściwe planowanie zasobów i terminów wynika nierzadko z interesów osób je dokonujących. Zjawisko dysfunkcyjne jest bardziej realne w przypadku partycypacji wykonawców projektu w jego definiowaniu i planowaniu. Tworzone plany, a następnie budżety mają charakter zbyt „luźny”, tzn. budowany jest nadmierny bufor bezpieczeństwa w zakresie czasu realizacji/ dostępnych zasobów. Z drugiej strony, w wybranych organizacjach (często o charakterze publicznym) w umowach menedżerów w dalszym ciągu spotkać można klauzule o nieponoszeniu kosztów. Wówczas uczestnictwo takich osób w omawianych procesie może powodować finalnie nierealność budżetu jeszcze przed etapem jego realizacji.

5. Błędne wyznaczanie kosztów bezpośrednich i pośrednich/zmiennych i stałych projektu. Zjawisko dysfunkcyjne charakterystyczne dla osób planujących koszty na podstawie zapreliminowanych zasobów, a nie mających odpowiedniego przygotowania merytorycznego. Co więcej, niewystarczająca w tym procesie jest także wiedza na temat wyodrębniania omawianych kosztów w odniesieniu do standardowego produktu bądź usługi. Obiekt kosztów stanowi w tym przypadku projekt. Właściwe podejście do kosztów:

- zmiennych – to koszty, które pojawiają się w wyniku realizacji projektu, np. usługa hostingu zakupiona na potrzeby projektu,
- stałych – są generowane niezależnie od tego, czy projekt jest realizowany, czy nie, np. dzierżawa biura projektowego,
- bezpośrednich – to takie koszty, które na podstawie dokumentów źródłowych można odnieść bezpośrednio na projekt, np. wynagrodzenie zatrudnionego na umowę zlecenie kierownika na potrzeby danego projektu,
- pośrednich – bardzo często marginalizowane w ramach zarządzania projektem, powodują największe trudności. Z jednej strony są to odpowiednio skalkulowane koszty wynikające z zaangażowania zasobu na potrzeby kilku projektów, np. komputer zakupiony na potrzeby czterech projektów, z drugiej zaś (co istotniejsze) to koszty odzwierciedlające wykorzystanie do projektu zasobów służących działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, np. samochodu firmowego na potrzeby projektu bądź wynagrodzenie zatrudnionej na etat księgowej rozliczającej

dotatkowo projekt. Nieuwzględnianie omawianych kosztów pośrednich wypacza realną wartość projektu, a co za tym idzie – jego efektywność. Budżet powinien bowiem odzwierciedlać zaangażowanie wykorzystanych kluczowych zasobów przy uwzględnieniu zasady istotności.

Zjawisko dysfunkcyjne zaistniałe na etapie ustalania omawianych kosztów powoduje w dalszej kolejności zaburzenie struktury budżetów cząstkowych, np. brak budżetu kosztów pośrednich bądź nieistotna jego wartość w relacji do *master budget* projektu.

2.3. Zjawiska dysfunkcyjne budżetowania na etapie realizacji i zakończenia projektu

Grupa zjawisk niepożądanych pojawiających się na etapie realizacji projektu jest zazwyczaj efektem kuli śniegowej (skumulowanych zjawisk dysfunkcyjnych z uprzednich etapów). Dodatkowo kluczową rolę w tym zakresie odgrywają aspekty typowo behawioralne, wynikające z zazwyczaj subiektywnych postaw bądź odczuć wykonawców projektu. Poniżej ujęto wybrane z nich:

1. Niedostosowany system motywacji. Z jednej strony, może wynikać z traktowania przez menedżerów pracowników etatowych jako tych, którzy mogą wykonywać dodatkowe obowiązki za to samo wynagrodzenie, np. obarczenie etatowej księgowej przedsiębiorstwa rozliczeniem i zamknięciem danego projektu. Z drugiej strony, najpopularniejsze bodźce płacowe mogą okazać się nieskuteczne, np. dodatkowa umowa zlecenie dla ww. księgowej w łącznej wysokości 1000 PLN brutto (do pełnego składowania z tytułu posiadania już z pracodawcą stosunku pracy) przy drastycznie zwiększonej ilości obowiązków i przy świadomości księgowej, że projekt generuje dla organizacji wymierny zysk (np. 250 000 PLN). Uniknięcie sytuacji nieadekwatnych bodźców płacowych nie eliminuje niepożądanego zjawiska braku bodźców pozapłacowych. Zgodnie z piramidą potrzeb Masłowa zasadne są takie rozwiązania, jak np. awans stanowiskowy, własne biuro bądź samochód służbowy, sfinansowanie wczasów, dodatkowe ubezpieczenie zdrowotne itp. (katalog jest bardzo obszerny).

2. Niewłaściwe postrzeganie celu. Powszechnie uznaje się, że budżet ma charakter motywacyjny wówczas, gdy zostanie uznany przez menedżerów/wykonawców za własny cel. Z takim podejściem związane jest potencjalne zjawisko dysfunkcyjne. Otóż, realizując budżet, należy pamiętać, że stanowi narzędzie o charakterze służebnym względem projektu, tzn. celem jest efektywne zrealizowanie cyklu życia projektu (osiągnięcie celu projektu), a nie wykonanie budżetu bez odchyłeń. Zagrożeniem może być sytuacja, w której wykonawcy projektu skupiają się na zaprelimnowanym budżecie, a nie widzą szerszej perspektywy (tzn. budżet służy projektowi, a nie odwrotnie). Motywacja jest wówczas błędnie koncentrowana na terminowej realizacji budżetu, a nie projektu, co w turbulentnie zmieniającym się otoczeniu organizacji może skutkować wysoką nieefektywnością.

3. Budżet jako nakaz. Awersja do systemu budżetowania wynika zazwyczaj z niewydolnej komunikacji na linii menedżer – wykonawcy projektu. Jak już wskazywano, pożądanym działaniem jest identyfikowanie się ze służebnym na potrzeby projektu budżetem, kreując atmosferę wyzwania. Jest to możliwe w przypadku przynajmniej częściowego partycypowania wykonawców na etapie definiowania i planowania projektu.

4. Brak oddelegowania uprawnień i odpowiedzialności. Zjawisko dysfunkcyjne także wynikające z nieodpowiedniej komunikacji. Menedżer powinien klarownie przedstawić w organizacji zakres uprawnień członków zespołu projektowego, a także poinformować ich o odpowiedzialności za podejmowane decyzje.

5. Niewystarczające wsparcie. Sytuacja, w której menedżer buduje zespół projektowy, a następnie szczególnie w sytuacjach kryzysowych realizacji projektu nie zapewnia odpowiedniego doradztwa.

6. Niewłaściwa percepcja. Zjawisko niepożądane związane z uprzednio omawianymi zagrożeniami. Sytuacja, w której wykonawca projektu na etapie realizacji nie rozumie potrzeby, celu i efektów projektu.

7. Cele osobiste i poziom aspiracji. Zjawisko dysfunkcyjne wynikające z konfliktu celu projektu i subiektywnych celów jego wykonawcy. Przykładem może być sytuacja, w której projekt polega na zbudowaniu nowego bloku elektrowni węglowej przez zagorzałego ekologę (członka zespołu projektowego). Z drugiej strony, istnieje ryzyko pojawienia się poczucia niedoceny. Wykonawca może mieć bowiem wyższe aspiracje niż te wynikające z celu projektu (menedżer oddelegowany do roznoszenia ulotek w ramach kampanii marketingowej).

8. Obsesje i wymówki. Obsesje w tym obszarze polegają na postrzeganiu budżetu jako najwyższego celu, przy jednoczesnym marginalizowaniu wszystkich pozostałych obowiązków. Wymówki natomiast stanowią furtkę przy pojawiających się niepowodzeniach. Wina jest wówczas zrzucona na osoby definiujące i planujące projekt – błąd przy realizacji wynika ze „złego” budżetu.

9. Niedostatki budżetu:

- sztywność – brak możliwości aktualizacji w wyniku zmieniających się warunków otoczenia,
- nieefektywność – świadomość, że na etapie definiowania i planowania popełniono błędy z góry skazujące etap realizacji na porażkę,
- łatwość – takie budżety są zazwyczaj lekceważone; budżety trudne traktuje się jako ważne, pod warunkiem że są osiągalne.

Ostatni etap cyklu życia projektu – zakończenie (zamknięcie), szczególnie przy projektach wewnętrznych jest często marginalizowany, tzn. realizacja przebiegła pomyślnie, więc po co badać odchylenia cząstkowe. Zjawiskiem dysfunkcyjnym jest także błędna interpretacja odchyżeń, tzn. traktowanie odchylenia jako negatywnego (nadwyżki kosztów wykonania nad kosztami apriorycznymi) w sytuacji podniesienia cen przez dostawcę czy też w wyniku dobrej decyzji wykonawcy projektu powodującej zastąpienie materiałów o ujawnionej niskiej jakości materiałami droż-

szymi, ale o pożądanym parametrach, a zapewniającymi założoną jakość projektu. Należy pamiętać o tym, że efektywność budżetowania wynika także ze sprzężenia między nim a raportowaniem. Raportowanie zapewnia realizację cyklu planistyczno-kontrolnego, a co za tym idzie – wygenerowanie użytecznych danych w trybie *ex post*, a także *ex ante* jako podstawy uczenia się organizacji i zapewnienia efektywności zarządzania kolejnymi projektami.

3. Zakończenie

Stale ewoluujące otoczenie organizacji oraz rosnąca popularność zarządzania projektami i jego służebnego narzędzia – budżetowania wymuszają na menedżerach podnoszenie świadomości w zakresie zjawisk dysfunkcyjnych związanych z omawianym narzędziem. Dokonanie ich identyfikacji i zestawienia dla każdego etapu cyklu życia projektu skutkowało osiągnięciem postawionego celu i umożliwiło docelowo pozytywną weryfikację hipotezy badawczej. Zrealizowane w referacie rozważania stanowią element otwartego katalogu zjawisk dysfunkcyjnych o charakterze endogenicznym, ale także tych pominiętych o charakterze egzogenicznym, np. politycznych, prawnych, społecznych. W praktyce stosowanie specjalistycznego oprogramowania do zarządzania projektami pozwala na wyeliminowanie części z nich, zawężając jednocześnie niejednokrotnie perspektywę postrzegania istoty projektu i sprzężeń zwrotnych w nim zachodzących.

Literatura

- Budgeting Topic Gateway Series No. 27, March 2008, Prepared by Louise Ross and Technical Information Service, CIMA.
- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2007, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Aspekty rachunkowe, finansowe i zarządcze*, CeDeWu, Warszawa.
- Klinowski M., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na projekty*, CeDeWu, Warszawa.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2007, *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H. Beck, Warszawa.
- Nowak E. (red.), 2008, *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.