

Jarosław Kujawski

Uniwersytet Gdański

KONCEPCJA RACHUNKU MARŻ POKRYCIA PROJEKTU

Streszczenie: Niniejszy artykuł jest próbą syntetycznego opisanie koncepcji rachunku marż pokrycia w odniesieniu do pojedynczego projektu przychodowego. Projektowi takiemu przypisuje się przychody ze sprzedaży, koszty operacyjne oraz marże pokrycia kilku poziomów. Wzajemna gra przychodów ze sprzedaży i kosztów bezpośrednich proporcjonalnych pozwala ustalić (planowaną i rzeczywistą) pierwszą marżę pokrycia projektu. W ciężar projektu można następnie wliczyć kolejne typy kosztów pośrednich strukturalnych, które odzwierciedlają zużycie poszczególnych zasobów przedsiębiorstwa. Proces ten umożliwia ustalenie kolejnych marż pokrycia generowanych przez projekt. Opisywana koncepcja bazuje na rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwie, w którym wyróżnia się przedmiotowe (obiektywne) ośrodki zysku.

Słowa kluczowe: projekt, marża pokrycia, marża projektu, ośrodek zysku

1. Wstęp

Celem artykułu jest zaprezentowanie koncepcji rachunku marż pokrycia w odniesieniu do pojedynczego projektu przychodowego. U podstaw koncepcji leży założenie, że taki projekt wykazuje cechy charakterystyczne dla centrum zysku. Oznacza to, że można mu przypisać indywidualne, ściśle zdefiniowane przychody ze sprzedaży i koszty operacyjne. Wzajemna relacja przychodów i kosztów pozwala na ustalenie marż pokrycia różnych stopni wraz z odpowiednimi ich wskaźnikami. Podejście systemowe zapewnia przeniesienie tych zasad na wszystkie realizowane w przedsiębiorstwie projekty oraz określenie roli komórek funkcjonalnych w realizacji projektów i zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Opisywaną koncepcję skonstruowano dla potrzeb praktyki gospodarczej konkretnego przedsiębiorstwa. Priorytetami wdrożeniowymi były: zaprojektowanie prostego i niezawodnego mechanizmu kontroli rentowności projektów oraz klarowne rozdzielanie operacyjnej odpowiedzialności finansowej *project managera* i innych osób zarządzających. Oba priorytety miały dodatkowo pozwolić opracować zasady motywowania *project managera* na podstawie wypracowanych wyników operacyjnych na projekcie.

Niniejszy tekst jest uogólnieniem doświadczeń autora w zakresie controllingu finansowego oraz przedsiębiorstw zorientowanych na realizację projektów z branż elektromechanicznej, ciężkiego przemysłu stoczniowego, informatycznej, doradczej i szkoleniowej.

2. Typologia projektów

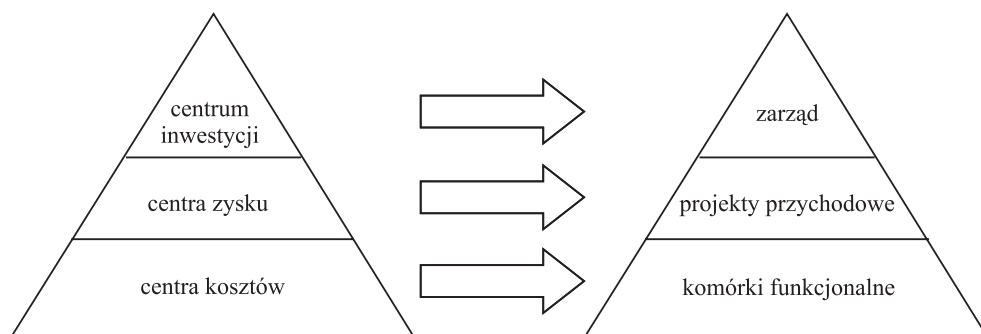
Pojęcie projektu jest dziś bardzo pojemne. Nawet niniejszy artykuł, albo raczej jego napisanie, można by nazwać projektem, choć pewnie zabrzmiałoby to zbyt szumnie. Dziś mamy zatem różnego rodzaju projekty: od narysowania laurki na Dzień Matki, przez budowę stadionu na EURO 2012 po misję szukania śladów życia w przestrzeni kosmicznej.

W niniejszej koncepcji zakłada się, że dowolne przedsiębiorstwo generalnie może realizować trzy podstawowe typy projektów: inwestycyjne, przychodowe i kosztowe. Uznaje się również, że realizuje się je w celu osiągnięcia konkretnych korzyści, których pomiar może być dokonywany różnymi metodami. Projekty inwestycyjne ocenia się pod względem ekonomicznym, stosując przede wszystkim miary oparte na zdyskontowanych przepływach pieniężnych, do których można zaliczyć NPV czy IRR. Z kolei projekty kosztowe, czyli takie, które są z oczywistych powodów nastawione na wygenerowanie korzyści, ale formalnie tych korzyści się nie rejestruje, można oceniać przy pomocy metody Earned Value (EV). Stosuje ona specyficzne kryterium oceny korzyści, oparte na hipotetycznie skalkulowanej wartości, wypracowanej w wysokości planowanych kosztów rzeczywistego zakresu zadania. W opinii autora metoda ta jest mało przydatna dla projektów krótkookresowych oraz nieprzydatna dla projektów przychodowych.

Projekt przychodowy natomiast nosi wszelkie znamiona jednorazowego i niepowtarzalnego kontraktu realizowanego na zamówienie konkretnego klienta. Można mu zatem bez problemu przypisać wygenerowane przychody ze sprzedaży, poniesione koszty operacyjne oraz wypracowany wynik finansowy. Można i należy go zatem oceniać od strony zyskowności, czyli kwoty i procentu marży lub wyniku operacyjnego.

Omawianą koncepcję oparto na przedmiotowych (obiektywnych) centrach zysku, zorientowanych na projekty, oraz podmiotowych centrach kosztów, zorientowanych na komórki funkcjonalne. Oznacza to, że projekty przychodowe przyjmują charakter ośrodków zysku, a wszystkie pionki i komórki funkcjonalne uważa się za centra kosztów. Pozycję projektów przychodowych w hierarchii ośrodków odpowiedzialności przedstawiono na rysunku 1.

W koncepcji założono ponadto, że projekty kosztowe, które są realizowane i zarządzane na zasadach *project management*, ale które nie generują formalnie rejestrowanych przychodów ze sprzedaży, są traktowane wyłącznie jako ośrodki odpowiedzialności za koszty. Nie istnieje bowiem możliwość przypisania im przychodów



Rys. 1. Pozycja projektów przychodowych w modelu przedmiotowym (obiektywnym) organizacji ośrodków odpowiedzialności

Źródło: opracowanie własne.

ze sprzedaży, które pozwoliłyby na klasyczną analizę ich rentowności. Zakłada się zatem, że analiza korzyści z projektów kosztowych nie pozwala na nadanie im charakteru centrów zysku.

3. Podział kosztów operacyjnych

W zgodzie z prezentowaną koncepcją, przy wykorzystaniu normatywnego słownictwa rachunku kosztów oraz nomenklatury controllingu finansowego, można wyróżnić trzy główne grupy kosztów operacyjnych:

- a) bezpośrednio proporcjonalne,
- b) bezpośrednio strukturalne,
- c) pośrednio strukturalne.

Koszty bezpośrednio proporcjonalne projektu są podstawową kategorią kosztów operacyjnych w rozumieniu niniejszej koncepcji. Muszą one spełnić jednocześnie dwa kryteria, aby zakwalifikować się do tej kategorii. Pierwsze – księgowej rejestracji kosztu na podstawie dowodu źródłowego na konkretny projekt – pozwala mówić o kosztach bezpośrednich, czyli takich, które są z danym projektem związane jednoznacznie i obiektywnie. Celowość ich poniesienia w projekcie musi być więc niepodważalna i uzasadniona na gruncie księgowym.

Równoległe działa tutaj kryterium drugie, mówiące o proporcjonalności kosztu i pozwala ono zrozumieć jego istotę ze względu na wielkość (rozmiar) projektu. Proporcjonalność owa nie jest tu arytmetyczna – tu chodzi wyłącznie o związek pomiędzy kwotą poniesionego kosztu a rozmiarem projektu, ale nie w sensie matematycznym, lecz logicznym. Kryterium to działa więc szczególnie silnie na gruncie merytorycznym, wynikającym z istoty samego projektu. Innymi słowy: bez kosztu proporcjonalnego dany projekt nie mógłby być w ogóle wykonany.

Specjalnego znaczenia nabierają w tej koncepcji koszty, które rachunkowość zarządcza nazywa wydziałowymi zmiennymi, a prezentowana koncepcja pośrednimi proporcjonalnymi. Chodzi tu zatem o pośrednie zmienne koszty produkcyjne, czyli tę część kosztów zmiennych, którą z jakichś powodów przypisuje się komórkom struktury, a nie projektom mimo ich domniemanej zmienności. Jeśli przyjąć za metodologię rachunku kosztów zmiennych, że wszystkie koszty zmienne przedsiębiorstwa powinny *de facto* być ściśle i jednoznacznie związane z jakimś miernikiem naturalnym rozmiarów działalności, to nie ma żadnego metodologicznego uzasadnienia dla istnienia kosztów zmiennych wydziałowych.

Istnieje zatem głęboka, merytoryczna przyczyna przemawiająca za tym, aby koszty pośrednie natury zmiennej nie były nazywane i traktowane jako koszty proporcjonalne, lecz by je zaliczyć do kosztów struktury przedsiębiorstwa mimo myślenia o nich w kategorii zmienności. Oznacza to wobec tego, że koszty, które uznano za zmienne w sensie proporcjonalnym, zostały jednoznacznie przypisane projektom, a cała ich reszta została uznana za strukturalne. I konsekwentnie – koszty podejrzewane o jakąś formę zmienności, której nie można jednak jednoznacznie udowodnić, ale nie zaliczane wprost do proporcjonalnych należy traktować jako pośrednie strukturalne.

Grupa kosztów bezpośrednich strukturalnych odzwierciedla koszty utrzymania tych zasobów przedsiębiorstwa, które zwykle nazywa się pracą lub robocizną bezpośrednią. Mamy tu zatem do czynienia z kosztami podstawowego zasobu zarówno z punktu widzenia pojedynczego projektu, jak i całego przedsiębiorstwa. Ze strony projektu jest to zasób niezbędny i bezpośredni, a jako taki może być pozyskany na rzecz projektu z zewnątrz lub z wewnątrz przedsiębiorstwa. Jeśli pochodzi z zewnątrz, przyjmuje charakterystykę kosztu bezpośredniego proporcjonalnego i jest ponoszony w postaci albo usługi obcej, albo ruchomej formy wynagrodzenia, innej niż umowa o pracę za stałą pensję. Jeśli zaś pochodzi z wewnątrz, jest określany jako bezpośredni strukturalny. Z kolei ze strony przedsiębiorstwa jest to zasób strukturalny, gdyż należy zapłacić stałe wynagrodzenie, utrzymać i zapewnić organizację stanowisk pracy. Grupa kosztów bezpośrednich strukturalnych nabiera więc specjalnego znaczenia ze względu zarówno na organizację przedsiębiorstwa, jak i na poziom rentowności projektu. Dodatkowo należy założyć, że praca (robocizna) pracowników bezpośrednich, aby mogła być traktowana jako bezpośrednia musi zostać objęta systemem ewidencji czasu pracy, który umożliwi jej obiektywny i jednoznaczny rozdział na wiele projektów. W przeciwnym przypadku praca ta, mimo że ideowo i merytorycznie bezpośrednia, jest zaliczana do kosztów pośrednich strukturalnych przedsiębiorstwa.

Dla kontrastu wobec wyżej omówionych kosztów zaprojektowano grupę kosztów pośrednich strukturalnych. W słowniku tradycyjnego rachunku kosztów grupa ta określana jest zwykle jako stałe koszty wydziałowe, czyli stałe koszty pośrednie produkcji. Aby jednak była możliwość aplikacji tej koncepcji w różnych środowiskach mikroekonomicznych, zrezygnowano z nomenklatury ściśle produkcyjnej.

Koszty pośrednie strukturalne mają zatem odzwierciedlać koszty utrzymania różnych komórek struktury przedsiębiorstwa (pionów, wydziałów, działów, zespołów, pracowni, biur) niezależnie od ich specyficznego nazewnictwa w danej firmie czy branży. Obrazują one zatem przedsiębiorstwo od strony organizacyjnej, biznesowej, pozycji na rynku i wielu innych cech, które są niezależne od realizowanych projektów, choć na pewno źródłem jego finansowania pozostają marże wygenerowane na realizowanych projektach.

4. Wycena zasobów i klasyfikacja kosztów

Wycena zasobów przedsiębiorstwa dokonywana jest z dwóch perspektyw: projektów i struktury przedsiębiorstwa. Pierwsza pozwala wyspecyfikować wszystkie te zasoby, które należy zakupić z zewnątrz i zużyć w ścisłym powiązaniu z konkretnym projektem. Ich zużycie pozwoli zdefiniować i dokładnie wyodrębnić koszty bezpośrednio proporcjonalne, które zależą wyłącznie od specyfiki każdego projektu z osobna. Kształtowane są one przez np. specyfikację techniczną projektu, a wynikają wprost z dokumentacji wykonawczej, założeń konstrukcyjnych i jego zakresu merytorycznego. Koszty te są więc niepowtarzalne w swojej treści jednostkowej w skali projektu, ale są objęte ogólnym systemem ich wyodrębniania i kwalifikowania w skali całego przedsiębiorstwa. Do tych kosztów w projekcie zawsze zalicza się:

- a) materiały bezpośrednio technologiczne,
- b) wynagrodzenia bezpośrednio proporcjonalne,
- c) usługi obce specjalistyczne technologiczne,
- d) usługi obce specjalistyczne nietechnologiczne,
- e) usługi obce podwykonawcze,
- f) zużycie narzędzi i przyrządów specjalistycznych.

Druga perspektywa – struktury przedsiębiorstwa, umożliwi identyfikację kosztów miejsc powstawania kosztów i centrów kosztów, które są niezależne od typu, ilości i wielkości realizowanych przez przedsiębiorstwo projektów, a które zależą wyłącznie od jego natury i organizacji. Odzwierciedlenie zużycia zasobów strukturalnych w powiązaniu z projektem następuje poprzez system rozliczeń wewnętrznych systematycznego rachunku kosztów oparty na stawkach jednostkowych lub wskaźnikach narzutu kosztów poszczególnych miejsc powstawania kosztów i centrów kosztów pośrednich strukturalnych. *Project manager* kontraktuje wewnętrznie zużycie poszczególnych zasobów strukturalnych przedsiębiorstwa na rzecz prowadzonego projektu, a wycena ich zużycia bazuje na wewnętrznych stawkach i wskaźnikach rozliczeniowych. Odpowiedzialnością *project managera* jest zakontraktowanie odpowiedniej dla projektu ilości świadczeń wewnętrznych, ale bez możliwości wpływania na wysokość stawek czy wskaźników kosztów strukturalnych. Odpowiedzialność kierowników poszczególnych elementów struktury, uczestniczących w realizacji projektu polega wobec tego na zapewnieniu dostępności zasobów oraz panowaniu nad stawkami i wskaźnikami narzutów wewnętrznych. Jeśli dostępność

zasobów strukturalnych przedsiębiorstwa jest ograniczona, *project manager* ma prawo zakontraktować potrzebne mu zasoby na rynku. W takim przypadku zmienia się ich kwalifikacja merytoryczna z zasobów strukturalnych na zasoby proporcjonalne, a to pociąga za sobą zmianę klasyfikacji kosztów ze strukturalnych na proporcjonalne. W skrajnym przypadku, w którym przedsiębiorstwo nie posiada zasobów wewnętrznych niezbędnych danemu projektowi, *project manager* kupuje je na rynku, a prezentowana koncepcja kwalifikuje ich zużycie do kosztów bezpośrednich proporcjonalnych.

5. Podstawowy model rachunku marż pokrycia projektu

Przedstawione powyżej rozważania o typach kosztów pozwalają skonstruować syntetyczny model rachunku marż pokrycia projektu, który zaprezentowano w tabeli 1 oraz na rys. 2.

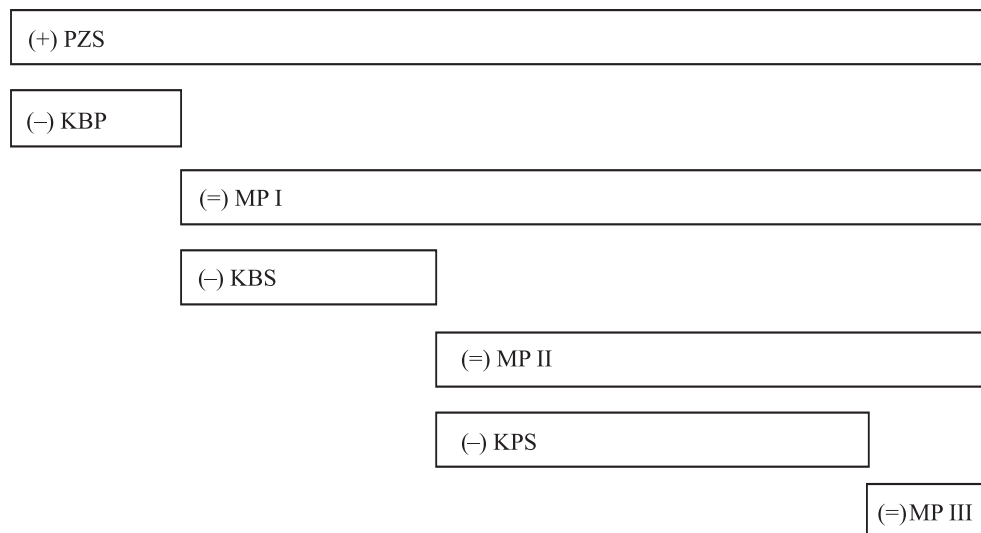
Tabela 1. Syntetyczny model marż pokrycia na projekcie

Lp.	Pozycja
1	Przychody ze sprzedaży (PZS)
2	Koszty bezpośrednie proporcjonalne (KBP)
3	Marża pokrycia I (MP I) $[1 - 2]$ = Marża pokrycia projektu (MPP)
4	Koszty bezpośrednie strukturalne (KBS)
5	Marża pokrycia II (MP II) $[3 - 4]$ = Wynik kontrolowany projektu (WKP)
6	Koszty pośrednie strukturalne (KPS)
7	Marża pokrycia III (MP III) $[5 - 6]$ = Wynik operacyjny projektu (WOP)

Źródło: opracowanie własne.

Marża pokrycia projektu (MPP) jest głównym parametrem finansowym, określającym jego efektywność ekonomiczną. Rozdziela ona dwie podstawowe kategorie kosztowe przedsiębiorstwa: koszty proporcjonalne związane wyłącznie z realizacją projektów oraz koszty strukturalne związane wyłącznie z organizacją i utrzymaniem przedsiębiorstwa. W sensie jednostkowym marża pokrycia projektu oznacza kwotę wartości dodanej wypracowanej przez projekt. W sensie całościowym, a więc z punktu widzenia wszystkich projektów przychodowych realizowanych przez firmę, obrazuje ona kwotę sumarycznej marży wypracowanej ze wszystkich projektów, która pozwala finansować utrzymanie i eksploatację wszystkich elementów struktury przedsiębiorstwa oraz wypracować zysk netto.

Szczególnego wyjaśnienia wymaga pojęcie wyniku kontrolowanego projektu (WKP). Wynik ten jest obliczany po uwzględnieniu wszystkich kosztów bezpośrednich projektu (proporcjonalnych i strukturalnych). Jego znaczenie merytoryczne po-



Rys. 2. Konsumpcja marż pokrycia projektu

Źródło: opracowanie własne.

lega więc na odseparowaniu kosztów bezpośrednich projektu od pośrednich przedsiębiorstwa. Idea „kontrolowalności” marży pokrycia II projektu ma podkreślać wpływ *project managera* na efektywność ekonomiczną projektu. Zakłada się więc w tej koncepcji, że ma on jednoznaczny wpływ na kontrolę kosztów bezpośrednich proporcjonalnych zaangażowanych w projekt oraz kosztów bezpośrednich strukturalnych przeliczonych w ciężar projektu, które obrazują wpływ wykorzystania wewnętrznych zasobów pracy bezpośredniej na rentowność projektu.

Na wysokość kosztów pośrednich strukturalnych przekalkulowanych w ciężar kosztów projektu *project manager* nie ma już wpływu, a więc nie kontroluje marży pokrycia III, czyli wyniku operacyjnego projektu. Grupa kosztów pośrednich strukturalnych, przeliczonych na projekt, zawiera narzuty kosztów pośrednich (komórek podstawowych i pomocniczych), kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży, których zarówno wysokości, jak i sposobu naliczania *project manager* nie kontroluje. Wysokość kosztów pośrednich jest kształtowana poza jego odpowiedzialnością, gdyż zarządzają nimi, kreują je i kontrolują kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych, składających się na strukturę przedsiębiorstwa. Zakłada się bowiem, że istnieje w firmie precyzyjny rachunek odpowiedzialności za zarządzanie strukturą. Z kolei sposób naliczania narzutów kosztów pośrednich jest uzależniony od realizowanego w przedsiębiorstwie rachunku kosztów, a więc też leży poza odpowiedzialnością i kontrolą *project managera*.

6. Rozszerzony model rachunku marż pokrycia projektu

Zarówno klarowny podział odpowiedzialności i kontroli kosztów, jak również jednoznaczne rozumienie różnicy pomiędzy kosztami proporcjonalnymi a strukturalnymi pozwalają na zbudowanie wzbogaconego i rozszerzonego modelu rachunku marż pokrycia projektu, który przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Rozbudowana struktura marż pokrycia na projekcie

Lp.	Pozycja
1	Przychody ze sprzedaży (PZS)
2	Koszty bezpośrednie proporcjonalne (KBP)
3	Marża pokrycia I (MP I) [1 – 2] = Marża pokrycia projektu (MPP)
4	Koszty bezpośrednie strukturalne (KBS)
5	Marża pokrycia II (MP II) [3 – 4] = Wynik kontrolowany projektu (WKP)
6	Koszty pośrednie strukturalne komórek podstawowych (KPS KP)
7	Marża pokrycia III (MP III) [5 – 6]
8	Koszty pośrednie strukturalne komórek wspomagających (KPS KW)
9	Marża pokrycia IV (MP IV) [7 – 8]
10	Koszty pośrednie strukturalne ogólnego zarządu i sprzedaży (KOZ i KS)
11	Marża pokrycia V (MP V) [9 – 10] = Wynik operacyjny projektu (WOP)

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak w tabeli 1, wynik kontrolowany projektu (tabela 2, poz. 9) ma oznaczać taki poziom marży pokrycia, za który może odpowiadać *project manager*. Zakłada się tu, że koszty bezpośrednie proporcjonalne są w naturalny sposób w 100% kontrolowane przez *project managera*. Podobne założenie przyjęto dla bezpośrednich strukturalnych, które *de facto* odzwierciedlają zaangażowanie w projekcie jednego z podstawowych zasobów przedsiębiorstwa niezbędnych dla jego realizacji, czyli pracy bezpośredniej pracowników wynagradzanych stałą kwotą etatową. Sposób wyceny tego zasobu pozostaje otwarty (czy na poziomie tylko wynagrodzeń brutto z narzutami czy też ze wszystkimi świadczeniami na rzecz pracowników, czy na jeszcze wyższym poziomie), jednak idea kontroli jego zaangażowania w projekcie czyni z niego główny typ kosztu podległy decyzjom *project managera*.

Następne poziomy kosztów nie mają już takiej właściwości w odniesieniu do projektu i ich kontroli przez *project managera*. Zostały one zaprojektowane po to, by bardziej szczegółowo odzwierciedlić wpływ kosztów struktury przedsiębiorstwa na wynik operacyjny projektu (tabela 2, poz. 11). Z tego względu wprowadzono podział bloku kosztów pośrednich strukturalnych na koszty pośrednie komórek, uznanych za podstawowe, pomocnicze i ogólne. Na żaden z tych kosztów pośrednich strukturalnych (tabela 2, poz. 6, 8 i 10) przeliczonych w ciężar kosztów projektu nie ma wpływu *project manager*.

7. Podstawowe zalety koncepcji

Uzależnienie części wynagrodzenia *project managera* od wyniku kontrolowanego projektu powinno przynieść istotne korzyści, wśród których można wymienić m.in.:

- a) całkowitą świadomość istoty kosztów bezpośrednich proporcjonalnych i bezpośrednich strukturalnych,
- b) klarowny rozdział odpowiedzialności za koszty projektu oraz za koszty utrzymania i eksploatacji komórek struktury przedsiębiorstwa,
- c) nienakładanie się i nieprzenikanie się odpowiedzialności osób zarządzających projektami i strukturą,
- d) rozumienie przez kadre zarządzającą ośrodkami kosztów znaczenia kosztów pośrednich strukturalnych,
- e) rozumienie znaczenia kontraktowania wewnętrznego zasobów strukturalnych przedsiębiorstwa pomiędzy *project managerem* i szefami ośrodków odpowiedzialności.

Wśród aspektów czysto ekonomicznych należy wymienić przede wszystkim rozsądne gospodarowanie zasobami zarówno przez *project managera*, jak i przez kierowników jednostek organizacyjnych. Świadomość wpływu każdego praktycznie kosztu pośredniego na wielkość wewnętrznej stawki rozliczeniowej lub wskaźnika narzutu kosztu strukturalnego powinna skutecznie blokować zapędy niekontrolowanego wzrostu kosztów poszczególnych komórek struktury. Z drugiej strony podobny efekt powinna przynieść kontrola kosztów bezpośrednich proporcjonalnych przez *project managera*, jako osoby premiuwanej za marżę lub wynik operacyjny na projekcie.

Gra interesów *project managera* i innych wewnętrznych interesariuszy w naturalny sposób wymusza ograniczanie kosztów utożsamianych z projektem i kosztów utożsamianych ze strukturą. Z drugiej strony, *project manager* jako strażnik i gwarant organizacyjny, merytoryczny i finansowy poprawności projektu nie może pozwolić sobie na bezmyślne ograniczanie kosztów. Balansowanie pomiędzy kosztami proporcjonalnymi zasobów zewnętrznych a strukturalnymi zasobów wewnętrznych jest więc tu koniecznością.

System jest elastyczny w zakresie organizacji rachunku kosztów, gdyż koszty pośrednie strukturalne z powodzeniem mogą być rozliczane procesowo na poszczególne projekty. Zaprojektowanie generatorów kosztów działań (*activities cost drivers*), generatorów kosztów zasobów (*resources cost drivers*) oraz obiektów kosztowych (*cost objects*) będzie zależęć od szczegółowości rachunku kosztów działań. Należało by tu również dodać obiekty zyskowe (*profit objects*), czyli omawiane projekty.

8. Podsumowanie

Idea klarownego rozdziału i sankcjonowania odpowiedzialności jest szczególnie bliska metodologii *project management*. Prawdopodobnie żaden kierownik projektu nie jest skłonny pracować w niepewnej sytuacji decyzyjnej, szczególnie, jeśli chodzi

o kontrolę zakresu merytorycznego, harmonogramu, organizacji czy rozkładu ryzyka projektu. Według prezentowanej koncepcji ta sama zasada powinna dotyczyć odpowiedzialności za budżet projektu i jego finalne efekty ekonomiczne. Szczegółowe opisanie zasad oceny finansowej projektu, w trybie *ex ante*, *ex tempore* i *ex post*, jest pożądaną cechą każdego sprawnego systemu controllingu finansowego przedsiębiorstwa.

Zaprezentowana koncepcja jest zatem próbą syntetycznego i systemowego uporządkowania głównych elementów składających się na kontrolę efektywności ekonomicznej projektu-kontraktu, czyli przychodów, kosztów i wyniku finansowego.

Literatura

Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie*, Wydaw. AE we Wrocławiu, Wrocław 2001.

Ossowski M., *Budżetowanie*, WSFiR, Sopot 2005.

CONCEPT OF CONTRIBUTION ACCOUNTING FOR A PROJECT

Summary: The paper is an attempt to present a concept of contribution accounting aimed at financial performance of a sales revenue-oriented project. This kind of project is attributed with sales revenues, operational costs, and contribution margins of different levels. Operational costs of a company are divided from two perspectives into proportional and structural costs and direct and indirect ones. A project is characterized by strictly defined direct proportional costs that reflect its merit specification. Reciprocal play of sales revenues generated from the project and direct proportional costs incurred for the project determines the first level contribution margin earned on project. In the next steps, the project may be charged with subsequent indirect structural costs that reflect the usage of company's resources by the project.