

Izabela Plewnia

Akademia Ekonomiczna w Katowicach

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA I CONTROLLING PROJEKTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWACH REALIZUJĄCYCH KONTRAKTY DŁUGOTERMINOWE ORAZ ICH WPŁYW NA DECYZJE INWESTYCYJNE

1. Wstęp

Celem artykułu jest przedstawienie narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty budowlane oraz ich wpływu na decyzje inwestycyjne. Ze względu na złożoność podjętej tematyki poruszono najistotniejsze, z punktu widzenia celu artykułu, zagadnienia. Pozostałe problemy badawcze zostały tylko zasygnalizowane oraz przedstawiono literaturę, w której zagadnienia te zostały szerzej przedstawione. Najważniejszymi pytaniami, na które próbowano uzyskać odpowiedzi, były:

- na czym polega istota długoterminowych kontraktów budowlanych?
- jaki jest zakres projektowej rachunkowości zarządczej i controllingu w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty budowlane?
- jakie są różnice pomiędzy narzędziami strategicznej i operacyjnej rachunkowości zarządczej projektów?
- jakie są zadania i problemy rachunkowości i controllingu w procesie podejmowania decyzji inwestycyjnych?

2. Rachunkowość zarządcza i controlling projektów

Pojęcia rachunkowość zarządcza i controlling są często łączone. Zgodnie z definicją sformułowaną przez Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants): rachunkowość zarządcza jest procesem planowania, projektowania, dokonywania pomiaru oraz obsługiwanie systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządzających, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe konieczne do

osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania, zwiększający wartość [Szychta].

Controlling jest uznawany za metodę wspomagającą zarządzanie przez wykorzystanie takich instrumentów i metod, jak zarządzanie przez cele oraz planowanie i rachunkowość zarządcza. W literaturze przedmiotu wyróżnia się controlling strategiczny, który zabezpiecza osiągnięcie strategicznych celów przedsiębiorstwa, w tym jego rozwój inwestycyjny, oraz controlling operacyjny, ukierunkowany na konkretyzację i weryfikację poszczególnych koncepcji i programów strategicznych¹.

Na łamach fachowych czasopism oraz na forach wielu konferencji toczono spory o zbieżności i rozbieżności tych pojęć. Ze względu na to, że rachunkowość zarządcza i controlling są utożsamiane, w niniejszym opracowaniu przyjęto, że oba te pojęcia będą stosowane zamiennie.

3. Charakterystyka długoterminowych kontraktów budowlanych

Projekty wykonywane dla innej organizacji, które są prawnie usankcjonowane porozumieniem określającym warunki i zobowiązania obu stron w formie pisemnej umowy, nazywane są kontraktami lub projektami realizowanymi na zasadach kontraktu [Sobańska 2004, s. 29].

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) nie posługują się pojęciem kontraktu, lecz używają terminu „umowa o budowę” [Międzynarodowe Standardy... 1999] lub „niezakończona usługa, objęta umową”². Przepisy dotyczące kontraktów długoterminowych, w tym umów o budowę, należy stosować w przypadku spełnienia następujących warunków:

¹ Controlling pojawił się w Stanach Zjednoczonych po koniec XIX wieku, a jego rozwój przypadł na okres wielkiego kryzysu gospodarczego lat 30. XX wieku. Zmusiło to przedsiębiorstwa do poszukiwania skutecznych metod, reguł i procedur zarządzania, które umożliwiłyby zapobieganie sytuacjom kryzysowym, a jednocześnie wpłynęłyby na rozwój przedsiębiorstw. Rozwój controllingu w Europie nastąpił dopiero w latach 50. XX wieku. W tłumaczeniu controlling (*controll* – sterować, regulować) oznacza przede wszystkim bezpośredni związek planowania z systemem kontroli przedsiębiorstwa. Jest także porównywalny ze sterowaniem przez planowanie i kontrolę. Por. [Mikołajczak 1993, s. 71-77; Dobija 2007; Łada, Kozarkiewicz 2007].

² 18.09.2006 r. Komitet Standardów Rachunkowości uchwalił Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (KSR 3). Regulacja ta powstała jako rozwinięcie art. 34a, 34c oraz 34d ustawy o rachunkowości. Poza tym jej bazą są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), w tym przede wszystkim MSR nr 11 „Umowa o budowę” oraz inne Krajowe Standardy Rachunkowości. W czasie tworzenia KSR 3 wykorzystane zostały również standardy amerykańskie z zakresu rachunkowości (US GAAP) oraz standardy zarządzania projektami, takimi jak: Project Management Institute (PMI), Project in Controlled Environments (PRINCE 2), Association for Project Management (APM), United Nations Industrial Development Organization (UNIDO).

Szerzej na temat systematyzacji metod i technik zarządzania projektami można przeczytać m.in. w: [Trocki i in. 2003, s. 126-132; Pawlak 2006, s. 34-36].

- usługa została wykonana na dzień bilansowy w istotnym stopniu z punktu widzenia poniesionych kosztów i uzyskanych przychodów, a okres jej realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy [Ustawa z dnia 29 września 1994 r.... art. 34a, ust. 1],
- udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego [Międzynarodowe Standardy... 1999].

Pomiędzy polskim prawem bilansowym a standardami międzynarodowymi występuje więc rozbieżność, która dotyczy okresu trwania umowy³. Ustawa nie określa również przykładów usług, do których należy stosować omawiane przepisy. Studiując literaturę przedmiotu, można jednak stwierdzić, iż umowy kontraktów długoterminowych mają następujące cechy charakterystyczne [Fedak; Kalinowski 2007]:

- długi okres realizacji usługi,
- trudności w oszacowaniu z góry ceny kontraktu⁴,
- w trakcie realizacji umowy zamawiający finansuje prace,
- usługi nie mają powtarzalnego charakteru i podejmowane są na indywidualne zamówienie,
- zwykle wysoki koszt realizacji kontraktu, jak również wysoki przychód ze sprzedaży,
- kontrakt długoterminowy jest umową w sensie prawnym i powinien być sporządzony w formie przewidzianej przepisami prawa,
- wykonawca umowy może część prac zlecić podwykonawcom specjalizującym się w wykonywaniu określonych prac,
- realizacja kontraktu długoterminowego często wymaga przygotowania zaplecza produkcyjnego, administracyjnego i socjalnego robót, co wymaga poniesienia znacznych kosztów.

Biorąc pod uwagę powyższe cechy oraz warunki, za usługi realizowane w kontraktach długoterminowych można zatem uznać przede wszystkim:

- usługi budowlane, polegające na: budowie, przebudowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, montażu, remoncie, rozbiórce, modernizacji obiektu budowlanego [*Prawo budowlane...*],
- montaż maszyn i urządzeń wytwórczych, energetycznych, dźwigowo-transportowych i innych,
- remonty i konserwacje budynków i budowli,
- usługi projektowe, kartograficzne, geologiczne, doradcze, serwisowe, szkoleniowe, produkcję programów komputerowych na zamówienie.

Złożony proces realizacji kontraktów długoterminowych wymaga często tworzenia specjalnych organizacji w formie konsorcjum oraz zmian w strukturze kapitału

³ Ustawa o rachunkowości wskazuje, iż powinien to być okres powyżej 6 miesięcy, z kolei MSR stanowi, że przepisy dotyczą wszystkich usług niezakończonych na dzień bilansowy (w obu przypadkach obowiązuje dodatkowo kryterium istotności).

⁴ W trakcie realizacji kontraktu jego warunki mogą ulegać zmianom, jeśli jest to przewidziane w umowie.

spółek kapitałowych, np. nabywania udziałów w spółkach kapitałowych podwykonawców, tworzenia oddziałów. Wywołuje to różne konsekwencje finansowe dla obu stron kontraktu, zarówno zleceniodawcy, jak i wykonawcy, oraz powoduje różny stopień występowania ryzyka. W związku z tym proces decyzji inwestycyjnych jest skomplikowany, wymaga stworzenia przez obie strony odpowiednich zasad, procedur oraz narzędzi.

4. Narzędzia controllingu projektów oraz ich wpływ na decyzje inwestycyjne

System controllingu, aby prawidłowo objaśnić przychody, koszty i wynik działalności przedsiębiorstw realizujących kontrakty długoterminowe, musi odpowiedzieć na wiele nowych wyzwań w porównaniu z tradycyjnym systemem informacyjnym rachunkowości firmy produkcyjnej. Jedną z podstawowych cech powodujących wiele trudności występujących w praktyce jest długoterminowość realizacji prac, a co się z tym wiąże, konieczność spełnienia warunków wielookresowości narzędzi controllingowych. Właściwa kalkulacja kontraktu jest punktem wyjścia do podjęcia optymalnej decyzji⁵ inwestycyjnej. Kalkulacja stanowi również bazę do poprawnego oszacowania stopnia zaawansowania niezakończony umowy, które w przypadku długoterminowych kontraktów budowlanych jest podstawą do ustalenia przychodów i kosztów z nią związanych. Jest to konieczny element rzetelnej i prawdziwej wyceny oraz prezentacji wyników działalności projektowej w sprawozdaniu finansowym⁶. Obszar ten poruszany jest w literaturze przedmiotu, gdzie podstawą rozważań jest odwołanie się do szeroko rozumianych zasad dobrej praktyki, szczególnie stosowanej w metodach zarządzania projektami⁷.

⁵ „Decyzje, które spełniają układ warunków ograniczających, nazwiemy decyzjami dopuszczalnymi. Decyzję dopuszczalną, dla której funkcja celu przyjmuje odpowiednio wartość minimalną lub maksymalną, nazwiemy decyzją optymalną” [Trzaskalik 2003, s. 19].

⁶ Kluczowymi definicjami, na których oparte są międzynarodowe i krajowe przepisy dotyczące kontraktów długoterminowych, są definicje wywodzące się z rachunkowości zarządczej. Opisują one przede wszystkim pojęcia globalnego budżetu przychodów, globalnego budżetu kosztów oraz cyklu życia kontraktu długoterminowego i kosztów z tym związanych.

⁷ Zarządzanie projektami, w tym również kontraktami długoterminowymi, odbywa się na podstawie metod zarządzania, które rozumiane są jako opisy sposobów zarządzania określające zbiory i układy działań oraz wskazujące środki konieczne do ich wykonania. W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwie grupy podstawowych metod zarządzania projektami:

- metodyki – są to metody kompleksowe, czyli obejmujące cały proces zarządzania projektem. Są one jednocześnie szczegółowe, ponieważ określają zestawy technik możliwych do zastosowania w trakcie poszczególnych faz i etapów jego realizacji (np. metodyki PMI, PRINCE2, APM, RUP czy MSF),
- techniki – to wycinkowe metody możliwe do zastosowania w rozwiązaniu wybranych problemów na jednym etapie lub kilku etapach projektu (np. techniki sieciowe, CPM i PERT, harmonogramy Ganta, listy kontrolne czy grafy).

Szerzej na ten temat m.in. w: [Trocki, Gracza, Ogonek 2003, s. 126].

Główna funkcja controllingu w ramach długoterminowych kontraktów polega na terminowym dostarczaniu wiarygodnej informacji i wspomaganium zarządzających w zakresie decyzji inwestycyjnych związanych z planowaniem i kontrolą kontraktu przez:

- opracowanie, wdrożenie i zapewnienie funkcjonowania systemów wykorzystywanych do zbierania i raportowania tych informacji,
- zapewnienie, że informacje te odpowiadają zasadom określonym w tych systemach,
- sterowanie zarządzających w celu wykorzystania tych informacji w procesie decyzji inwestycyjnych.

W celu podjęcia optymalnej decyzji inwestycyjnej narzędzia controllingu powinny ujmować takie istotne kwestie, jak: formuły ustalania cen kontraktów, strukturę informacji o kontraktach, metody planowania przebiegu kontraktów, budżet kontraktu i jego rolę kontrolną, rodzaje sprawozdań z realizacji kontraktu, istotną funkcję informacji nieformalnej w procesie decyzyjnym, zasady weryfikacji planów kontraktów oraz prowadzenie audytu powykonawczego.

Pierwszym etapem tworzenia odpowiedniej metodologii controllingu jest odniesienie się do pojedynczego kontraktu i skupienie na działalności operacyjnej.

Kolejnym etapem metodologii controllingu projektów jest zastosowanie w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty narzędzi planowania, oceny efektywności i kontroli w środowisku multiprojektowym. Przykładem nowych narzędzi stosowanych w tym obszarze są przede wszystkim: planowanie przebiegu wielu kontraktów, rachunki decyzyjne uwzględniające ograniczony dostęp do zasobów wykorzystywanych przez kilka kontraktów, budżetowanie zorientowane projektowo, rachunek kosztów niewykorzystanych zdolności wytwórczych.

W obszarze controllingu w ostatnich latach nastąpił dynamiczny rozwój narzędzi wspomagających strategiczne decyzje inwestycyjne – w tym również takich, które z powodzeniem mogą być stosowane w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty [Sobańska 2004; Frow i in. 2005]. O wyodrębnieniu strategicznego controllingu decydują specyficzne cechy rozwiązań stosowanych w tym zakresie, różne od cech narzędzi o charakterze operacyjnym. Do zakresu controllingu w ramach długoterminowych kontraktów zaliczyć należy narzędzia pozwalające lepiej opracować zestaw realizowanych kontraktów, a także ocenić ich wpływ na realizację strategii całego przedsiębiorstwa, jak również te narzędzia, które pozwalają uwzględnić ryzyko związane z niepewnością w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Podstawowe zasady stosowania narzędzi controllingowych w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty budowlane powinny zakładać, że:

- zbieranie danych dotyczących kontraktów powinno być wspierane przez bieżące systemy informatyczne, np. grupy ERP⁸;

⁸ ERP (*Enterprise Resource Planning*) – Planowanie Zasobów Przedsiębiorstwa to system informatyczny, na który składa się zbiór współpracujących ze sobą aplikacji (modułów) integrujących działania danego przedsiębiorstwa we wszystkich szczeblach i obszarach zarządzania.

- wszystkie kontrakty stosują tę samą strukturę i terminologię do raportowania kosztów i przychodów. Wszyscy używają tych samych zdefiniowanych formuł stosowanych do względnego pomiaru;
- musi być zapewniona integralność i prawidłowość danych przez rygorystyczny proces zarządzania;
- analiza kosztów powinna prowadzić do poprawy współpracy ze wszystkimi pracownikami oraz nakładać na nich odpowiedzialność za ich optymalizację;
- rozliczenie nie powinno być używane tylko w celu porównania kontraktów, ale musi służyć do identyfikowania źródła kosztów, do pomiaru tendencji oraz do ulepszenia biznesu poprzez wyciągnięte wnioski.

Przedsiębiorstwa realizujące długoterminowe kontrakty budowlane decydują się na wdrożenie systemów informatycznych klasy ERP, gdyż pozwalają one na optymalne wykorzystanie zasobów oraz uporządkowanie zachodzących w nim procesów. Systemy te oparte są na jednej – wspólnej dla całego systemu – bazie danych. Dzięki temu dane wprowadzane są raz i są widoczne w innych modułach. Na system ERP składają się takie moduły, jak: produkcja, sprzedaż, zakupy, projekty, zaopatrzenie, odbiorcy, zapasy, płace i kadry, finanse, controlling, serwis i inne. Niezwykle ważną cechą systemów ERP jest ich elastyczność i możliwość dopasowania do specyfiki danego przedsiębiorstwa oraz realizowanych przez nie kontraktów.

W tabeli 1 zestawiono podstawowe narzędzia controllingu projektów w ramach kontraktów długoterminowych z ogólną charakterystyką decydującą o ich zakwalifikowaniu do strategicznego lub operacyjnego controllingu.

Wyszczególnione narzędzia controllingu są konsekwencją jednorazowego i unikatowego charakteru długoterminowego kontraktu. Jednorazowy charakter kontraktów powoduje, że niemal wszystkie stosowane narzędzia controllingu muszą być wykorzystywane w bardzo określonych momentach jego cyklu i nie są przydatne w innych fazach. Oznacza to, że ocena efektywności⁹ musi być przeprowadzona przede wszystkim w momencie podejmowania decyzji o realizacji kontraktu, budżet-

⁹ Do najczęściej stosowanych wskaźników zalicza się przede wszystkim: okres zwrotu nakładów, prostą stopę zwrotu (zysku), wartość zaktualizowaną netto (NPV – *Net Present Value*), wewnętrzną stopę zwrotu, analizę prognozy rentowności uzupełnioną o analizę wrażliwości oraz przewidywaną stopę reinwestycji.

Bardzo popularną metodą oceny przedsięwzięć inwestycyjnych jest miernik wartości dodanej wyrażonej gotówkowo (CVA – *Cash Value Added*), który oparty jest bezpośrednio na przepływach gotówkowych. Główne obszary zastosowania CVA są takie same jak w przypadku ekonomicznej wartości dodanej (EVA – *Economic Value Added*) i obejmują pomiar wyników, wycenę oraz ocenę projektów inwestycyjnych. W obydwu przypadkach, w ramach procesu opracowywania i wprowadzania na rynek nowych produktów, akcent położony jest na selekcji produktów w ramach projektów długoterminowych. Ekonomiczna wartość dodana jest metodą wyrażania wartości generowanej przez przedsięwzięcia o stopie zwrotu przewyższającej koszt kapitału, w najprostszej wersji polega na pokazaniu różnicy między zyskami wypracowanymi w danym roku a kosztem zaangażowanych aktywów; koncepcję tę stosuje się w odniesieniu zarówno do pojedynczych przedsiębiorstw, jak i do całych korporacji. Por.: [Erach Helfert 2004; Rutkowski 2000].

Tabela 1. Narzędzia controllingu oraz jego wpływ na decyzje inwestycyjne

Nazwa narzędzia lub metody	Charakterystyka	Podstawowe cechy narzędzia i ich wpływ na decyzje inwestycyjne
1	2	3
Controlling strategiczny		
Ocena strategiczna kontraktów oraz produktów sprzedawanych w ich ramach	Wieloaspektowa ocena efektywności kontraktu oraz poszczególnych produktów wchodzących w zakres kontraktu uwzględniająca uwarunkowania zewnętrzne i wewnętrzne	Decyzje inwestycyjne są skutkiem koncentracji na długoterminowych efektach realizacji kontraktów, tj. analizie kontraktów z perspektywy oczekiwań klientów zewnętrznych, jak również wewnątrz przedsiębiorstwa. Wszystkie decyzje inwestycyjne powinny zapewnić taki przebieg kontraktów, aby uwzględnione były istotne zewnętrzne uwarunkowania możliwości ponoszenia określonych kosztów i uzyskania korzyści z kontraktów w przedsiębiorstwach je realizujących oraz ryzyko związane z brakiem wiedzy co do kształtowania się tych czynników w przyszłości. Uwaga zarządu podejmującego decyzje skupiona jest na poszukiwaniu kompromisu między wartością, jaką reprezentuje kontrakt dla klientów zewnętrznych, a wartością kontraktu dla wykonującego go przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów ponoszonych na uzyskanie poszczególnych cech tworzących te wartości
Analiza kontraktów w podziale na poszczególnych klientów	Analiza służąca do ustalenia ceny kontraktu wraz z produktami sprzedawanymi w jego ramach metodą rynkową	
Rachunek kosztów docelowych	Określenie zakresu, jakości i terminu kontraktu oraz poszczególnych produktów wchodzących w zakres kontraktu na podstawie kosztów kontraktu i produktów i wyznaczonej docelowej ich ceny	
Rachunek kosztów życia projektu oraz produktów	Analiza kosztów kontraktów uwzględniająca nie tylko fazę realizacji kontraktu, ale również fazę utrzymania produktów kontraktu	
Analiza kosztów w łańcuchu wartości kontraktu i produktu	Analiza wartości i kosztów na wszystkich etapach realizacji kontraktów i produktów, zarówno w przedsiębiorstwie, jak i poza nim	
Analiza portfelową	Analiza wartości i kosztów kontraktów oraz poszczególnych produktów wchodzących w zakres kontraktu uwzględniająca kontrakty jako element całego portfela realizowanych kontraktów przez przedsiębiorstwo oraz wszystkich kontraktów powiązanych ze sobą	
Analiza ryzyka kontraktów z uwzględnieniem podziału na produkty sprzedawane w ich ramach	Analiza wpływu na przebieg i efektywność kontraktów i ich produktów różnych czynników wewnętrznych i zewnętrznych	
Pomiar dokonań w kontraktach i produktach, np. zbilansowana karta osiągnięć	Ocena w trakcie realizacji, czy kontrakt i produkt sprzedawany w jego ramach przynosi założone korzyści	

1	2	3
Controlling operacyjny		
Planowanie przebiegu i kosztów kontraktu z uwzględnieniem podziału na poszczególne produkty sprzedawane w ramach kontraktu	Określenie spodziewanych bezpośrednich skutków finansowych realizacji kontraktu	Decyzje inwestycyjne są skutkiem koncentracji na krótkoterminowym, głównie finansowym, aspekcie realizacji kontraktów, tj. doborze odpowiednich sposobów ich przeprowadzenia, uwzględniających wewnętrzne uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa i ukierunkowanych na dążenie przedsiębiorstwa do osiągnięcia zadowalających efektów finansowych, a następnie zapewnienia wykonania kontraktów zgodnie z przyjętymi założeniami dotyczącymi terminu, zakresu, jakości i kosztów
Ocena efektywności finansowej	Analiza kosztów i korzyści finansowych realizacji kontraktów oraz poszczególnych produktów wchodzących w zakres kontraktu	
Kalkulacja cen na projekty metodą „koszt plus”	Wyznaczanie ceny kontraktów na podstawie planowanych kosztów oraz wymaganego poziomu rentowności produktów	
Sprawozdania dla celów decyzyjnych, np. decyzji korporacyjnych	Dostarczanie informacji do podejmowania decyzji o pozyskaniu i alokacji zasobów do projektu	
Rachunek kosztów niewykorzystanych zdolności wytwórczych	Oszacowanie kosztów związanych z niską produktywnością wykorzystania zasobów pozyskanych dla potrzeb wykonywania kontraktów	
Sporządzenie budżetów i prognoz kontraktów	Ustalenie poszczególnym jednostkom organizacyjnym kontraktu określonych planów finansowych	
Kontrola realizacji budżetów i prognoz kontraktów	Analiza faktycznych finansowych skutków kontraktów w porównaniu z zatwierdzonymi budżetami i prognozami	
Analiza powykonawcza kontraktów	Analiza faktycznych kosztów i korzyści z wykonania kontraktu	

Źródło: [Łada, Kozarkiewicz 2007, s. 32-33].

towanie kontraktu powinno nastąpić przed jego realizacją, a kontrolę należy prowadzić w trakcie wykonywania kontraktu lub bezpośrednio po jego zakończeniu. Niepowtarzalność długoterminowych kontraktów powoduje dużą zmienność zakresu i terminu zastosowania różnych narzędzi [Łada, Kozarkiewicz 2007, s. 35].

5. Podsumowanie

Istnieje duży wpływ informacji rachunkowości zarządczej i controllingu projektów na proces decyzji inwestycyjnych w przedsiębiorstwach realizujących długoterminowe kontrakty budowlane. Systemy służące ewidencji danych o planowanych i rzeczywistych finansowych skutkach realizacji kontraktów stanowią podstawowe źródło informacji wykorzystywanej przez zarząd w procesie decyzji inwestycyjnych. Oznacza to, że jakość tych systemów, prawidłowy sposób ich funkcjonowania i wiarygodność informacji dostarczanych kadrze zarządzającej determinują możliwość właściwego procesu decyzji inwestycyjnych.

W literaturze przedmiotu wielokrotnie podkreśla się, że unikatowość kontraktów powoduje znaczne ograniczenie możliwości wykorzystywania danych historycznych dla potrzeb planowania i wpływa na zwiększenie ryzyka działalności. Wskazane cechy długoterminowych kontraktów powodują różnice w konstrukcji całościowych systemów rachunkowości zarządczej i controllingu oraz poszczególnych składających się na nie narzędzi, przeznaczonych dla działalności projektowej, w stosunku do najczęściej prezentowanych rozwiązań opracowywanych z myślą o działalności powtarzalnej. Praktyka wskazuje na możliwość wykorzystania części controllingowych narzędzi działalności powtarzalnej do działalności projektowej, m.in. takich, które są wykorzystywane w zarządzaniu produktem.

Literatura

- Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 2007.
- Erach Helfert A., *Techniki analizy finansowej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.
- Fedak Z., *Długoterminowe umowy o roboty budowlane*, SKwP COSZ, Warszawa.
- Frow N., Marginson D., Ogden S., *Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: Multifunctional Project teams, budgets and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprise*, „Management Accounting Research”, September 2005, vol.16, issue 3.
- Kalinowski J., *Kompendium wiedzy o krajowym standardzie rachunkowości nr 3. Niezakończone usługi budowlane. Analizy – komentarze – przychody*, Difin, Warszawa 2007.
- Łada M., Kozarkiewicz A., *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999, MSR 11 – Umowa o budowę, s. 231, International Accounting Standards Committee, Londyn 1999.
- Mikołajczak Z., *Jak zarządzać w gospodarce rynkowej*, PWN, Warszawa 1993.
- Pawlak M., *Zarządzanie projektami*, PWN, Warszawa 2006.
- Prawo budowlane*, DzU 2000 nr 106, poz. 1126.
- Rutkowski A., *Zarządzanie finansami*, PWE, Warszawa 2000.
- Sobańska I., *Kontrakty długoterminowe. Przychody – Koszty – Wyniki*, Difin, Warszawa 2004.
- Szychta A., *Kierunki i metody badań naukowych w rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 27 (83).
- Szyjewski Z., *Zarządzanie projektami informatycznymi. Metodyka tworzenia systemów informatycznych*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2001.

Trocki M., Grucza B., Ogonek K., *Zarządzanie projektami*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.

Trzaskalik T., *Wprowadzenie do badań operacyjnych z komputerem*, PWE, Warszawa 2003.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 1994 nr 121, poz. 591 ze zm., art. 34a, ust. 1.

Zjawin G., *Monitorowanie kosztów budowy*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 6.

MANAGEMENT ACCOUNTING AND PROJECT CONTROLLING TOOLS IN CORPORATIONS DELIVERY LONG-TERM CONTRACTS AND THEIR INFLUENCE ON THE INVESTMENT-RELATED DECISIONS

Summary

The objective of the article is to present the management accounting and project controlling tools in corporations delivery long-term contracts and their influence on the investment-related decisions. In regard of the complexity of the topic, only the main issues are presented. Therefore, the other issues are only mentioned and the literature in which these problems are described in detail is referred to. The most fundamental questions are:

- What is the essence of long-term construction contracts?
- What is the scope of management accounting and project controlling in corporations delivery long-term contracts?
- What are the differences between the strategic and operational management accounting tools?
- What are the tasks and problems related to accounting and controlling in the investment-related decision-making process?