

Marcin Klinowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

SPECYFIKA I ZAKRES RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PROJEKTÓW

1. Wstęp

Współczesna rachunkowość zarządcza powinna podołać nowym wymaganiom stawianym przez kadrę zarządzającą. System jej instrumentów należy tak zaprojektować i następnie wdrożyć, aby w pełni zaspokoić potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa. To główny cel rachunkowości zarządczej. Według E. Nowaka, rachunkowość zarządcza stanowi „źródło informacji ekonomicznej dla opisu różnych sytuacji decyzyjno-kontrolnych powstających w konkretnych warunkach zarządzania przedsiębiorstwem. Podstawowym celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie kierownictwu przedsiębiorstwa informacji ekonomicznych zabezpieczających procesy zarządzania przedsiębiorstwem” [Nowak 2001, s. 17]. Ten zasadniczy cel przekłada się na poszczególne zadania. Do podstawowych zadań rachunkowości zarządczej należy gromadzenie i przetwarzanie danych zarówno finansowych, jak i niefinansowych, które dotyczą działalności przedsiębiorstwa.

2. Specyfika rachunkowości zarządczej projektów

Rachunkowość zarządcza projektów różni się znacznie od tradycyjnie postrzeganej rachunkowości zarządczej. Wynika to wprost ze specyfiki koncepcji zarządzania przez projekty.

Najbardziej zauważalną różnicą jest niewątpliwie odmienny moment stosowania poszczególnych instrumentów. W przedsiębiorstwach zorganizowanych w sposób funkcjonalny, ze znaczną przewagą działalności powtarzalnej, instrumenty rachunkowości zarządczej stosowane są zazwyczaj okresowo w ustalonych przedziałach czasowych. Systematyka w tym przypadku jest w pełni uzasadniona, gdyż umożliwia uporządkowane generowanie rzetelnych informacji wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem. Nieco odmiennie przedstawia się sytuacja w przypadku działalności opartej na projektach. Moment zastosowania instrumentów rachunkowości zarządczej jest wówczas ściśle związany z:

- przebiegiem procesu doboru portfela projektów,
- cyklami życia poszczególnych przedsięwzięć.

Wybrane instrumenty stosuje się zatem jednorazowo lub ewentualnie powtarzalnie, ale tylko przy bezwzględnym uzależnieniu od cyklu życia przedsięwzięć. To właśnie taka cecha projektów, jaką jest niepowtarzalność, sprawia, że wspomagające je decyzyjnie metody, narzędzia i techniki muszą być stosowane precyzyjnie, czyli w ściśle określonych momentach realizacji projektów. Przykładowo kontroli realizacji prac przy działalności powtarzalnej dokonuje się okresowo, podczas gdy w projektach najczęściej kontroluje się tzw. kamienie milowe oraz przeprowadza się kontrolę powykonawczą.

Kolejną cechą rachunkowości zarządczej projektów, która odróżnia ją od typowej rachunkowości zarządczej, jest zmienność centrów odpowiedzialności w przedsiębiorstwie. Punkt ciężkości przesunięty jest bowiem z układu pionowego (funkcjonalnego) na poziomy (projektowy). Nie można już zatem mówić o stałych ośrodkach odpowiedzialności, jakimi były do tej pory ustalone jednostki organizacyjne w przedsiębiorstwie. W podmiotach zarządzanych przez projekty zmiennymi i tymczasowymi jednocześnie ośrodkami odpowiedzialności są poszczególne projekty. Ponadto w przypadku dużych i złożonych przedsięwzięć rachunek odpowiedzialności może być tworzony osobno dla każdego projektu.

Z opisywaną zmiennością wiąże się kolejna różnica pomiędzy systemami rachunkowości zarządczej tradycyjnej i rachunkowości zarządczej projektów. Jest nią źródło pochodzenia danych na potrzeby budżetowania. Typowa rachunkowość zarządcza stosowana w przedsiębiorstwach o powtarzalnej działalności w dużej mierze bazuje na danych historycznych. Na podstawie danych z przeszłości dokonuje się porównań, ustala standardy i określa dane wejściowe dla podejmowanych działań. W przypadku projektów zaś, które z definicji są niepowtarzalne, bazowanie na danych historycznych jest znacznie ograniczone. Można jedynie próbować oszacować dane wejściowe na podstawie analogii w stosunku do projektów o podobnym celu, zakresie, nakładach i metodach realizacji. Najczęściej jednak korzysta się z danych opracowanych od podstaw.

W odmienny sposób określany jest również w przedsiębiorstwach zarządzanych przez projekty rozmiar działalności. Typową miarą tej zmiennej jest zazwyczaj wielkość sprzedaży bądź też wielkość produkcji. W przypadku przedsięwzięć natomiast przy określaniu rozmiaru działalności najczęściej jednak odnosi się do stopnia wykonania harmonogramu i stosuje miarę wartości wypracowanej (*earned value*), która jest w pewnym uproszczeniu kombinacją czasu i środków poniesionych na realizację projektu.

Przedstawiona specyfika rachunkowości zarządczej projektów wynika m.in. z cech zarządzania przez projekty oraz samych przedsięwzięć, takich jak [Anthony i in. 1989]:

- pojedynczy cel,
- specyficzna struktura organizacyjna,

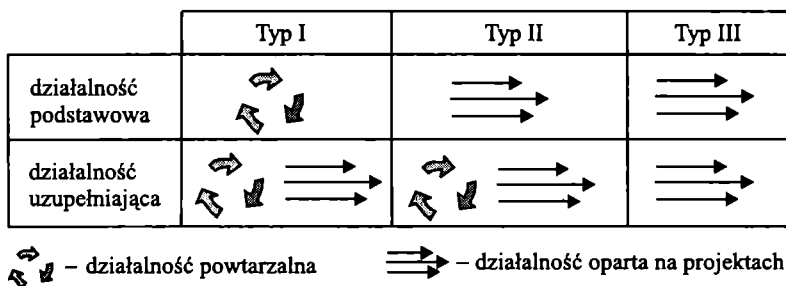
- koncentracja na projekcie,
- konieczność kompromisów,
- mniej wiarygodne standardy,
- większy wpływ otoczenia,
- ciągłe zmiany w planach,
- inny rytm działalności.

Wskazane różnice pomiędzy rachunkowością zarządczą dla projektów i dla działalności powtarzalnej determinują zakres zastosowanych instrumentów.

3. Zakres rachunkowości zarządczej projektów

Aby właściwie zorganizować system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, należy w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, jakie informacje powinien generować ów system. Innymi słowy mówiąc, powinien zostać ustalony zakres rachunkowości zarządczej, który *notabene* wraz ze zmianami dokonywanymi w przedsiębiorstwie stale się rozwija. Wymaga się zatem, aby ewolucja rachunkowości zarządczej była w pełni zbieżna z kierunkiem rozwoju przedsiębiorstwa.

Do niedawna przeważał powtarzalny charakter działalności w podmiotach gospodarczych. Dowodem i jednocześnie odzwierciedleniem takiej sytuacji jest układ stosowanych w praktyce i opisywanych w teorii instrumentów wspomagających zarządzanie. Omawiane w literaturze instrumenty odnoszące się do działalności o charakterze niepowtarzalnym, jednorazowym dotyczyły dotąd tylko działalności inwestycyjnej. Zmiany w otoczeniu skłoniły jednak przedsiębiorstwa do innego sposobu organizowania działalności. Skoro zatem punkt ciężkości stopniowo przesunął się w stronę działalności opartej na projektach, to rozwiązania dostarczane przez rachunkowość zarządczą również powinny zostać zmodyfikowane i dostosowane do aktualnych potrzeb.



Rys. 1. Projekty w różnych typach przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie na podstawie: [Łada, Kozarkiewicz 2007].

Zakres rachunkowości zarządczej projektów powinien uwzględniać przede wszystkim stopień prowadzenia działalności w formie przedsięwzięć. Rysunek 1 przedstawia trzy odmienne typy podmiotów, które w mniejszym lub większym natężeniu

stosują projekty [Łada, Kozarkiewicz 2007, s. 29]. Dla wielu przedsiębiorstw, jak sądzę, są to jednocześnie etapy rozwoju na najbliższe lata.

Typ I przedsiębiorstw przedstawionych na rys. 1 to podmioty, które realizują pojedyncze projekty w ramach działań dodatkowych. Ich funkcjonowanie opiera się natomiast na działalności powtarzalnej. Zakres rachunkowości zarządczej projektów w tym przypadku ogranicza się do instrumentów o charakterze operacyjnym. Stosowane są zatem m.in.: sporządzenie harmonogramu i budżetu projektu, kontrola jego realizacji, ocena efektywności itp. Wszystkie te instrumenty skupione są wokół projektów, a nie całego przedsiębiorstwa. Wynika to z faktu, że główną rolę w przedsiębiorstwie odgrywa działalność powtarzalna. Istotne jest przy tym, aby zastosowane instrumenty rachunkowości zarządczej projektów były podporządkowane systemowi informacyjno-decyzyjnemu całego przedsiębiorstwa, czyli podmiotu, którego podstawą funkcjonowania jest działalność powtarzalna, i z nim zintegrowane. Rola i zakres rachunkowości zarządczej w tego typu organizacjach opisane zostały w licznych publikacjach książkowych. Była to na tyle często poruszana tematyka, że została usystematyzowana przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC: International Federation of Accountants) [International Federation...]. W 1991 r. powstało opracowanie dotyczące rachunkowości zarządczej projektów [Statement on... 1991] (*Management Control of Projects*). Wskazano w nim wytyczne dla specjalisty z zakresu rachunkowości zarządczej, które zawierają [Łada, Kozarkiewicz 2007, s. 29]:

- opracowanie, wdrożenie i zapewnienie funkcjonowania systemów wykorzystywanych do zbierania i raportowania tych informacji,
- zapewnienie, że informacje te odpowiadają zasadom określonym w tych systemach,
- pomoc zarządzającym w wykorzystaniu tych informacji w procesie planowania i kontroli projektu.

Oprócz przytoczonych kwestii, w standardzie opisane zostały również zagadnienia, które dotyczą m.in. ustalania ceny wykonania projektu, sporządzenia harmonogramu i budżetu projektu, sprawowania nad nim kontroli, sporządzania sprawozdań powykonawczych oraz innych problemów związanych z realizacją pojedynczego przedsięwzięcia.

Typem II przedsiębiorstw wskazanych na rys. 1 są organizacje zarządzane przez projekty. Główną cechą tego typu przedsiębiorstw jest prowadzenie podstawowej działalności w formie przedsięwzięć. Tylko nieliczne działania zorganizowane są w sposób powtarzalny. Rachunkowość zarządcza projektów w tego typu przedsiębiorstwach odznacza się znacznie większym zakresem, aniżeli miało to miejsce w poprzednim przypadku. Wachlarz instrumentów zostaje bowiem poszerzony m.in. o wszystkie te metody i narzędzia, które mogą być zastosowane wobec portfela projektów. Rachunkowość zarządcza projektów jest zatem rozszerzona głównie o metody wspomagające realizację strategii przez projekty, metody oceny efektywności portfela projektów, budżetowania zorientowanego na projekty, przeprowadzania ra-

chunku kosztów niewykorzystanych zasobów, planowania przebiegu wielu przedsięwzięć jednocześnie, sprawowania nad nimi kontroli, raportowania itp. Nie ulega wątpliwości, że w przypadku przedsiębiorstw zarządzanych przez projekty znacznie większego znaczenia nabierają instrumenty o charakterze strategicznym. Wraz z instrumentami operacyjnymi tworzą one kompleksowy system rachunkowości zarządczej. Ze względu na to, że obecnie przedsiębiorstwa coraz częściej i chętniej wykorzystują koncepcję zarządzania przez projekty, należy przypuszczać, że rozwój rachunkowości zarządczej będzie zmierzał w zbieżnym z nią kierunku. Innymi słowy, nowe zapotrzebowanie na kompleksowe rozwiązania w zakresie informacji ekonomicznych będzie musiało zostać zaspokojone. Możliwe to będzie tylko i wyłącznie dzięki takiemu zorganizowaniu systemu rachunkowości, które wspomagać będzie zarządzanie przedsiębiorstwem od momentu ustalenia strategii do jej realizacji na najniższym poziomie w hierarchii. Istotne jest przy tym, aby dokonać optymalnego doboru projektów. Oznacza to taki zestaw, który pozwoli osiągnąć cele wynikające ze strategii przy zaangażowaniu możliwie najmniejszej ilości zasobów przedsiębiorstwa. Instrumentami, które umożliwiają zorganizowanie w przytoczony sposób rachunkowości zarządczej projektów na poziomie strategicznym, są m.in.: strategiczna karta wyników, rachunek kosztów cyklu życia projektów i rachunek kosztów docelowych. Na poziomie operacyjnym natomiast instrumentem rachunkowości zarządczej, który zapewnia kompleksowe podejście do wspomagania zarządzania przez projekty, może być budżetowanie.

Typ III przedsiębiorstw przedstawionych na rys. 1 stanowią podmioty, które prowadzą działalność zarówno podstawową, jak i pomocniczą w formie projektów. Organizacje takie najczęściej powstają jako nowa forma organizacyjno-prawna w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia. Po zakończeniu prac związanych z projektem przedsiębiorstwo przestaje istnieć. W literaturze z zakresu zarządzania tego typu podmioty określa się mianem organizacji tymczasowych lub będących częścią organizacji sieciowych [Perehuda 2000, s. 97].

Rachunkowość zarządcza projektów w podmiotach tymczasowych, podobnie jak w poprzednim przypadku, wymaga kompleksowego podejścia. Wyraża się to w spójności instrumentów strategicznych z operacyjnymi. Ponadto zbiór zastosowanych metod, technik i narzędzi wspomagających zarządzanie nie musi uwzględniać działalności powtarzalnej, gdyż taka nie występuje. W przypadku organizacji sieciowych natomiast, w których zawsze występuje podmiot pełniący funkcję koordynacyjną (broker), zakres rachunkowości zarządczej projektów rozpatrywać należy z perspektywy wszystkich uczestników sieci. Układ taki przypomina wtedy organizacje zarządzane przez projekty, z tą jednak różnicą, że poszczególne przedsięwzięcia realizowane są przez osobne formy organizacyjno-prawne. Dlatego określając zakres rachunkowości zarządczej projektów dla poszczególnych podmiotów, należy zadbać przede wszystkim o to, aby był on podporządkowany systemowi rachunkowości brokera i w pełni zbieżny z pozostałymi częściami sieci.

4. Podsumowanie

Realizacja każdego projektu wymaga nieustannego podejmowania wielu ważnych, często nieodwracalnych rozstrzygnięć. Powstaje przy tym ogromne zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne. Rachunkowość zarządcza odgrywa istotną rolę w zarządzaniu projektem, gdyż stanowi źródło informacji niezbędnych do podjęcia właściwych decyzji. Zastosowanie odpowiednich instrumentów rachunkowości zarządczej pozwala w racjonalny sposób sterować całym zbiorem działań w ramach przedsięwzięcia oraz zbiorem projektów w przedsiębiorstwie. To z kolei wpływa na konkurencyjność i zadecydować może w dalszej perspektywie o istnieniu organizacji.

Aby właściwie zorganizować system instrumentów rachunkowości zarządczej, należy przede wszystkim zdefiniować jej zakres, następnie określić sposób zbierania danych i generowania informacji oraz wskazać miejsce rachunkowości zarządczej w strukturze organizacyjnej. Po wykonaniu tych czynności pozostaje już tylko wdrożenie planu w życie.

Literatura

- [1] Anthony R., Dearden J., Bedford N., *Management Control Systems*, Irwin, Homewood 1989.
- [2] International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org>.
- [3] Łada M., Kozarkiewicz A., *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H. Beck, Warszawa 2007.
- [4] Nowak E., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001.
- [5] Perechuda K., *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje, modele, metody*, Placet, Warszawa 2000.
- [6] Statement on Management Accounting, No. 4, Management Control of Projects, IFAC 1991.

SPECIFICITY AND RANGE OF THE PROJECT MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

Management by projects is more and more often applied by companies nowadays. The foregoing paper presents the chosen components of specificity and range of management accounting in project companies.