

Monika Łada

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

PROJEKTOWA RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA

1. Wstęp

W światowej literaturze z zakresu zarządzania coraz więcej uwagi poświęca się sferze działalności przedsiębiorstw, która ma charakter unikatowy i jednorazowy, czyli projektom. Obserwowane w praktyce rozszerzanie się udziału projektów w całokształcie działalności przedsiębiorstw stwarza zapotrzebowanie na instrumenty zarządzania, w tym również na instrumenty rachunkowości zarządczej, dostosowane do specyfiki takich właśnie działań.

Potwierdzeniem rosnącego zainteresowania w Polsce działalnością projektową są coraz liczniejsze publikacje dotyczące szeroko rozumianej problematyki zarządzania projektami (m.in. tłumaczenia [Frame 2001; Lock 2003; Bosschers 2003] i opracowania polskie [Brandenburg 2002; Trocki i in. 2003]). W opracowaniach tych problematyka instrumentów rachunkowości zarządczej poruszana jest w niewielkim zakresie – najczęściej sprowadza się do opisu metod planowania i kontroli kosztów pojedynczych projektów.

Uwagę zwraca fakt, że w podręcznikach z zakresu rachunkowości zarządczej stosunkowo niewiele miejsca poświęca się instrumentom zorientowanym na działalność projektową. Wyjątek stanowią projekty inwestycyjne – metody oceny tych projektów są wyczerpująco omawiane w bardzo wielu publikacjach. Ale już problematyka metod planowania przebiegu takich projektów oraz kontrola ich realizacji to tematyka poruszana znacznie rzadziej.

W publikacjach o charakterze naukowym [np. Durlik, Wirkus 2004] lub popularno-naukowym¹ problematyka rachunkowości zarządczej zorientowanej na

¹ Bardzo liczne publikacje dotyczące problematyki projektów ukazują się regularnie w miesięczniku „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, m.in.: [Michalak 2002; Czakon, Jakubiec 2003; Nie-dbała 2005; Jabłoński M., Jabłoński A. 2005].

projekty przedstawiana jest najczęściej w kontekście jej wykorzystania przez przedsiębiorstwa, których podstawowa działalność ma charakter projektowy. W podstawowej publikacji książkowej z tego zakresu [*Kontrakty długoterminowe...* 2004] produkty-projekty realizowane na rzecz klientów są określane mianem kontraktów, a treść książki poświęcona jest kwestiom stosowanych metod planowania, oceny i kontroli realizacji kontraktów długoterminowych.

Celem niniejszego artykułu jest nakreślenie ogólnej charakterystyki rachunkowości zarządczej zorientowanej projektowo, uwzględniającej również instrumenty stosowane w projektach krótkoterminowych. Wnioski opracowane na podstawie przeglądu literatury zostały zilustrowane wynikami pilotażowych badań empirycznych.

2. Rosnące znaczenie działalności projektowej

Projekt – wg Project Management Institute – określany jest jako „ograniczony w czasie wysiłek podejmowany w celu wytworzenia unikatowego wyrobu lub usługi” [Brandenburg 2002]. Do podstawowych cech wyróżniających działalność projektową z całokształtu działalności przedsiębiorstw zalicza się zatem jednorazowy charakter podejmowanych działań oraz unikatowość uzyskiwanych efektów.

Działalność o charakterze projektowym obejmuje obecnie nie tylko tradycyjnie dostrzeganą sferę rzeczowych projektów inwestycyjnych, ale także coraz powszechniej występujące w praktyce przedsiębiorstw projekty:

- stanowiące produkt przygotowany z uwzględnieniem indywidualnych potrzeb konkretnego klienta (np. kontrakt lub zlecenie),
- tworzące element wartości produktu uzyskiwany w efekcie niepowtarzalnych działań (np. kampania reklamowa produktu),
- będące elementem działalności badawczo-rozwojowej (np. opracowanie nowego produktu),
- prowadzące do implementacji zmian w organizacji działalności przedsiębiorstwa (np. reengineering wybranego obszaru działalności),
- dotyczące pozyskania konkretnego źródła finansowania (np. emisja obligacji) itp.

Niewątpliwie największy zakres występowania projektów obserwuje się w przedsiębiorstwach prowadzących podstawową działalność operacyjną zorientowaną projektowo. Do branż charakteryzujących się taką działalnością można zaliczyć – oprócz tradycyjnych, takich jak branża budowlana czy elektromontażowa – nowe dynamicznie rozwijające się sektory usługowe: informatyczny², reklamowy, medialny itp. Rosnące zapotrzebowanie na rozwiązania w zakresie rachunkowości

² Szczególne zainteresowanie jest projektami informatycznymi, por. m.in. [Frączkowski 2003; Polak 2003].

zarządczej zorientowanej projektowo są zatem związane z rozwojem nowych projektowych sektorów działalności.

Drugim istotnym czynnikiem stymulującym rozwój metod rachunkowości zarządczej zorientowanych na projekty jest zwiększający się udział działalności projektowej w przedsiębiorstwach dostarczających produkty powtarzalne. Rosnące koszty promowania produktów, ich opracowywania i rozwoju, częste wprowadzanie zmian w sposobie organizacji produkcji oraz określanie z góry okresu życia produktu niewątpliwie sprawiają, że projekty te stanowią przedsięwzięcia istotne z punktu widzenia całościowego systemu rachunkowości zarządczej stosowanego w przedsiębiorstwach [Krawiec 2001; Warowny, Świdzka 2002].

Interesujące jest również, że w wielu aktualnie promowanych koncepcjach zarządzania można zaobserwować tendencję do traktowania działalności regularnej jako długookresowego projektu i postrzegania działalności każdego przedsiębiorstwa jako portfela wielu projektów. Do metod rachunkowości zarządczej charakteryzujących się takim podejściem można zaliczyć np. rachunek kosztów cyklu życia produktu oraz po części również rachunek kosztów docelowych.

Zainteresowanie instrumentami zarządzania, w tym instrumentami rachunkowości zarządczej, stosowanymi w firmach projektowych, wynika również z poszukiwań rozwiązań wspomagających elastyczne kształtowanie działalności przedsiębiorstw. Elastyczność to cecha, która jest uważana za jeden z podstawowych czynników przetrwania i sukcesu współczesnych przedsiębiorstw [Kozmiński 2004], a w praktyce oznacza umiejętność szybkiego przystosowania działalności do aktualnych i spodziewanych w przyszłości uwarunkowań. Przedsiębiorstwa oferujące produkty-projekty od lat stają w obliczu konieczności dostosowania swej działalności do coraz nowszych oczekiwań klientów. Doświadczenia tych firm stanowią zatem cenną bazę wiedzy potrzebnej do rozwoju rozwiązań dla projektów realizowanych w różnych innych sferach działalności przedsiębiorstw.

3. Specyfika projektowej rachunkowości zarządczej

O potrzebie wyodrębnienia projektowej rachunkowości zarządczej decyduje przede wszystkim specyficzny, jednorazowy i unikalny charakter projektów³. Ta właśnie cecha powoduje, że większość instrumentów dostosowanych do potrzeb regularnie prowadzonej działalności nie spełnia prawidłowo swej funkcji w odniesieniu do projektów. Oznacza to potrzebę adaptacji tradycyjnych rozwiązań do specyfiki projektów lub wręcz konieczność opracowania i zastosowania zupełnie nowych metod.

³ W szczególności o specyfice systemów kontroli kierowniczej zorientowanych na projekty por. [Anthony i in. 1989].

W tab. 1 przedstawiono podstawowe różnice między rachunkowością zarządczą zorientowaną na regularną działalność a rachunkowością zorientowaną na projekty.

Wyszczególnione różnice są przede wszystkim konsekwencją jednorazowego i unikalnego charakteru projektów. Jednorazowy charakter projektów sprawia, że niemal wszystkie stosowane instrumenty rachunkowości zarządczej muszą być wykorzystane w określonych momentach jego cyklu i nie są przydatne w innych fazach. Oznacza to, że ocena efektywności musi być przeprowadzona przede wszystkim w momencie podejmowania decyzji o realizacji projektu, budżetowanie projektu powinno nastąpić przed jego realizacją, a kontrola prowadzona jest w trakcie wykonywania projektu lub bezpośrednio po jego zakończeniu.

Niepowtarzalność projektów powoduje dużą zmienność zakresu i terminu zastosowania różnych instrumentów. Wyraźnym tego przejawem jest nieregularnie zmieniająca się struktura centrów odpowiedzialności w firmach zorientowanych projektowo – w miejsce zakończonych projektów ciągle pojawiają się nowe przedsięwzięcia.

Tabela 1. Rachunkowość zarządcza dla działalności powtarzalnej i projektowej – podstawowe różnice

Kryterium	Działalność powtarzalna	Działalność projektowa
Zastosowanie poszczególnych instrumentów	Okresowe i systematycznie powtarzalne	Jednorazowe lub powtarzalne okresowo, ale wyłącznie w okresie (cyklu) realizacji projektu
Struktura centrów odpowiedzialności w przedsiębiorstwie	Stoła (jednostki wewnętrzne)	Zmienna (projekty)
Ocena efektywności działalności	Prowadzona okresowo	Wykonywana w różnych fazach projektu
Stosowane mierniki efektywności	Standardowe – zwykle wpływ działalności na wynik i rentowność	Dostosowane do specyfiki konkretnego projektu
Podstawowa miara rozmiarów działalności	Wielkość sprzedaży lub produkcji	Czas i postęp prac nad projektem w tym czasie (stopień realizacji harmonogramu)
Podstawa informacyjna budżetowania	Dane historyczne – wielkości wartościowe z poprzednich okresów lub normy ilościowe	Dane opracowywane od podstaw w powiązaniu z harmonogramem projektu lub na zasadzie analogii do wcześniej realizowanych projektów
Kontrola realizacji	Okresowa analiza wyników	Analiza postępów w wykonaniu projektu oraz analiza powykonawcza

Źródło: opracowanie własne.

Drugą istotną cechą projektów jest ich unikalność. Cecha ta powoduje konieczność doboru (innej niż tradycyjnie stosowane) jednej wspólnej dla różnych projektów jednostki pomiaru rozmiarów działalności – tą jednostką jest czas potrzebny do wykonania projektu, a podstawowym opisem zakresu projektu jest jego

harmonogram. Instrumenty rachunkowości zarządczej zorientowanej projektowo powinny zatem być bardzo ściśle powiązane z harmonogramem projektu. Stwierdzenie to dotyczy zarówno sposobu pomiaru danych wykorzystywanych w różnych metodach, jak i samych metod, których dobór powinien uwzględniać specyficzny przebieg i efekt uzyskiwany z konkretnego projektu. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że unikatowość projektów powoduje znaczne ograniczenie możliwości wykorzystania danych historycznych do planowania i wpływa na zwiększenie ryzyka działalności.

4. Instrumenty projektowej rachunkowości zarządczej

W przedsiębiorstwach o działalności podstawowej zorientowanej projektowo stosuje się różne instrumenty rachunkowości zarządczej, których celem jest m.in.:

- prognozowanie przychodów z działalności,
- efektywna alokacja ograniczonych zasobów przedsiębiorstwa na wiele projektów,
- ocena efektywności projektów uwzględniająca ich specyfikę (np. projektów informatycznych, ekologicznych),
- uwzględnienie ryzyka w ocenie efektywności projektu i decyzji o jego przebiegu,
- podjęcie korzystnej, kompromisowej decyzji o relacjach zakresu, terminu i kosztów projektu,
- ustalenie ceny projektu (dla kontraktów),
- sporządzenie planów finansowych (np. budżetu) w powiązaniu z harmonogramem projektu,
- kontrola kosztów uwzględniająca faktyczny postęp prac nad projektem.

Przejawem pełnej orientacji rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa na projekty jest wyodrębnienie ich jako centrów odpowiedzialności. Centra-projekty podlegają wówczas takim samym procedurom planowania, kontroli i oceny jak tradycyjnie jednostki wewnętrzne przedsiębiorstwa (zakłady, wydziały). W tak rozbudowanym systemie mają zastosowanie m.in. takie instrumenty, jak: kosztorysy projektów, metody oceny efektywności specyficznych projektów, systemy rozliczeń wewnętrznych (metody alokacji lub ceny transferowe) przychodów i kosztów pośrednich projektów, systemy pomiaru osiągnięć dla projektów, budżety projektów i kontrola ich wykorzystania metodą wartości wypracowanej.

Znacznie mniejszy zakres zastosowania tych instrumentów występuje w przedsiębiorstwach, dla których projekty nie stanowią głównego profilu działalności. Instrumenty stosowane dla projektów muszą być bowiem zintegrowane z całościowym systemem rachunkowości zarządczej zorientowanym na dominującą działalność powtarzalną. W takich warunkach projekty traktowane są często jako integralny element działalności jednostki wewnętrznej nadzorującej jego wykona-

nie, a stosowane metody planowania, oceny i kontroli są takie jak dla pozostałych powtarzalnych działań.

Wyjątek stanowią projekty inwestycyjne, często jeszcze niesłusznie w praktyce utożsamiane z inwestycjami rzeczowymi. Powszechne zastosowanie mają metody i procedury oceny efektywności długoterminowych projektów inwestycyjnych nazywane w literaturze budżetowaniem kapitałowym. Uwagę zwraca przy tym fakt, że znacznie rzadziej procedury te są stosowane w odniesieniu do projektów, których celem jest wytworzenie wartości niematerialnych, takich jak: opracowanie nowego produktu, tworzenie pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa, kształtowanie dobrych relacji ze społecznością lokalną, ochrona środowiska itp. Wydaje się, że ten coraz bardziej istotny obszar działalności współczesnych przedsiębiorstw stanowi nowe pole rozwoju projektowej rachunkowości zarządczej.

5. Projektowa rachunkowość zarządcza w praktyce

W celu zilustrowania zastosowań projektowej rachunkowości zarządczej w praktyce polskich przedsiębiorstw przeprowadzono pilotażowe badania empiryczne. Badaniem objęto po pięć przedsiębiorstw prowadzących działalność projektową z dwóch branż: budowlanej i informatycznej. Przeprowadzając dobór przedsiębiorstw do badań, skoncentrowano się na podmiotach dużych – w tych bowiem jednostkach, jak wykazują badania, zakres zastosowań rachunkowości zarządczej jest z reguły większy.

Wybrane firmy to spółki akcyjne mające siedzibę na terenie Krakowa. Do każdej z nich skierowano ankietę zawierającą pytania o specyfikę realizowanych projektów oraz podstawowe stosowane instrumenty rachunkowości zarządczej.

W szczególności zadane pytania dotyczyły następujących kwestii:

- sporządzania harmonogramu projektu,
- planowania wpływu projektu na wyniki przedsiębiorstwa,
- ewidencji kosztów projektu,
- zastosowania procesu budżetowania,
- wykonywania analizy powykonawczej.

W tab. 2 zestawiono wyniki badań ankietowych. Można je podsumować następująco:

- wszystkie badane przedsiębiorstwa obu branż planują koszty projektów, odrębnie je ewidencjonują oraz kontrolują w trakcie realizacji i po zakończeniu projektów,
- wszystkie przedsiębiorstwa stosują proces budżetowania, przy czym we wszystkich firmach budowlanych budżet jest tworzony dla projektów, natomiast w niektórych firmach informatycznych koszty projektu są ujmowane w budżetach działów realizujących projekty,
- kontrola projektu w firmach obu branż jest przeprowadzana na podstawie porównania planowanych i rzeczywistych kosztów projektów, w przypadku części firm dane planowane są korygowane o stopień zaawansowania realizacji projektu,

– przepływy pieniężne są ustalane tylko przez niektóre badane firmy (60%), przy czym dominują firmy branży budowlanej.

Tabela 2. Projektowa rachunkowość zarządcza w praktyce – wyniki badań empirycznych

Przedsiębiorstwa budowlane					Przedsiębiorstwa IT				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Czy sporządzany jest szczegółowy harmonogram projektu?									
TAK	NIE	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
Czy planowane są koszty projektów?									
TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
Czy planowane są przepływy pieniężne dla projektów?									
NIE	NIE	TAK	TAK	NIE	TAK	TAK	NIE	TAK	TAK
Czy prowadzona jest odrębna ewidencja kosztów poszczególnych projektów?									
TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
Czy w przedsiębiorstwie stosowany jest proces budżetowania?									
TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
– sporządzany jest odrębny budżet dla projektu									
TAK	TAK	TAK	NIE	NIE	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
– koszty projektu ujęte są w budżecie działu realizującego projekt									
NIE	NIE	NIE	TAK	TAK	NIE	NIE	NIE	NIE	NIE
Czy koszty projektu są analizowane w jego trakcie?									
TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK
– na podstawie porównania danych rzeczywistych i planowanych									
NIE	TAK	NIE	TAK	NIE	TAK	NIE	TAK	TAK	NIE
– na podstawie porównania danych rzeczywistych i planowanych skorygowanych o st. zaawan. realizacji									
TAK	NIE	TAK	NIE	TAK	TAK	TAK	TAK	NIE	TAK
Czy przeprowadzana jest analiza projektu po jego zakończeniu?									
TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK	TAK

Źródło: opracowanie własne.

Uzyskane wyniki wskazują, że badane przedsiębiorstwa stosują podobne zestawy instrumentów rachunkowości zarządczej. Występujące różnice dotyczą raczej rozwiązań szczegółowych. Może to oznaczać, że firmy projektowe wypracowały ogólne ramy systemu projektowej rachunkowości zarządczej, a rozbieżność w szczegółowych metodach i technikach jest zapewne związana ze specyfiką realizowanych projektów. Wyjaśnienie tych zależności wymaga dalszych badań przyczynowo-skutkowych.

6. Podsumowanie

Rachunkowość zarządcza oferuje wiele metod i technik wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem. Część tych rozwiązań jest przeznaczona dla specyficznej działalności projektowej. Projektowa rachunkowość zarządcza, co potwierdzają wstępne badania empiryczne, ma zastosowanie przede wszystkim w przed-

siębiorstwach prowadzących działalność podstawową o charakterze kontraktowym. Jest to jednak koncepcja, która z powodzeniem może być zastosowana w każdym przedsiębiorstwie wykonującym jednorazowe, unikatowe przedsięwzięcia istotnie wpływające na jego sytuację ekonomiczno-finansową. Pole zastosowania projektowej rachunkowości zarządczej jest bardzo duże – oprócz projektów generujących przychody, tj. kontraktów, może obejmować również projekty inwestycyjne oraz projekty kosztowe. Zastosowanie w obszarze projektów specyficznego podejścia – odmiennego od stosowanego dla działalności powtarzalnej – powinno pozwolić na znaczną poprawę efektywności tej sfery działań jednostek gospodarczych, w których wyniku kreowana jest coraz większa część wartości przedsiębiorstwa.

Literatura

- Anthony R.N., Dearden J., Bedford N.M., *Management Control Systems*, Irwin, Homewood 1989.
- Bosschers E. i in., *Zarządzanie projektem. Model najlepszych praktyk*, IFC Press, 2003.
- Brandenburg H., *Zarządzanie projektami*, AE, Katowice 2002.
- Czakon W., Jakubiec I., *Integracja rachunkowości zarządczej wokół zarządzania projektami*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 2, 3, 4.
- Durlik I., Wirkus M., *Czynnik ludzki i rozwiązania organizacyjne w zarządzaniu projektami innowacyjnymi w dynamicznym środowisku wieloprojektowym*, w pracy, [w:] *Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach integracji europejskiej. Część 1. Zmiany w teorii i praktyce zarządzania*, red. A. Podobiński, Kraków 2004.
- Frame D.J. *Zarządzanie projektami w organizacjach*, WIG-Press, Warszawa 2001.
- Frączkowski K., *Zarządzanie projektem informatycznym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2003.
- Jabłoński M., Jabłoński A., *Jak wykorzystywać zarządzanie projektami w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 3.
- Kontrakty długoterminowe. Przychody – koszty – wyniki*, red. I. Sobańska, Difin, Warszawa 2004.
- Koźmiński A.K., *Zarządzanie w warunkach niepewności: podręcznik dla zaawansowanych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Krawiec F., *Zarządzanie projektem innowacyjnym produktu i usługi*, Difin, Warszawa 2001.
- Lock D., *Podstawy zarządzania projektami*, PWE, Warszawa 2003.
- Michalak J., *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu projektami*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 4.
- Niedbała B., *Narzędzia sterowania wynikiem projektu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 3.
- Pawlak M., *Czynnik kosztów w zarządzaniu projektami*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2003, nr 5.
- Polak A., *Zarządzanie przedsięwzięciami informatycznymi*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2003, nr 11.
- Trocki M., Grucza B., Ogonek K., *Zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa 2003.
- Warowny P., Świdarska K., *Zarządzanie kosztami działalności badawczo-rozwojowej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002, nr 5.

PROJECT MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

The paper is focused on the framework of project management accounting system. In the literature on the subject the growing interest to this approach is observed. Based on the literature review the characteristics and application of project management accounting methods and techniques were outlined. The scope of the application of this concept in the practice was illustrated with the results of pilot studies conducted in 10 Polish project-oriented enterprises.