

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 374

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza Teoria i praktyka

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Zdzisław Kes



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Agata Wiszniowska

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-475-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	7
Anna Balicka: Sprawozdawczość środowiskowa w świetle nowej dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Wyznaczanie strategii kosztowych w ubezpieczeniowych spółkach akcyjnych i towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych – podobieństwa i różnice	19
Joanna Dyczkowska: Nowe wyzwania dla spółek w zakresie sprawozdawczości: ujawnienia finansowe i pozafinansowe według Międzynarodowych Ram Raportowania Zintegrowanego	30
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji finansowych ze sprawozdań organizacji pożytku publicznego w ocenie ich dokonań przez darczyńców	42
Joanna Dynowska: Programy finansowo-księgowe wykorzystywane w gminach	57
Rafał Jagoda: Zarządzanie należnościami w kształtowaniu płynności finansowej przedsiębiorstw	70
Zdzisław Kes: Pojęcie kontroli a budżetowanie	81
Marcin Klinowski: Controlling w strukturach zorientowanych na projekty ..	91
Robert Kowalak: Zarządzanie dokonaniem w zakładzie gospodarowania odpadami	101
Marcin Kowalewski: Wykorzystanie benchmarkingu w pomiarze i zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa	114
Wojciech Dawid Krzeszowski: Mierniki oceny zarządu – analiza krytyczna	122
Maria Nieplowicz: Ewolucja zrównoważonej karty wyników na tle potrzeb zarządzających	132
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikro-jednostek	145
Marta Nowak: Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu	154
Michał Poszwa: Problem „uznaniowości” w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów	162
Marcin Wierzbiński: Krytyczna analiza systemu regulacji cen ciepła	172

Summaries

Anna Balicka: Environmental reporting in the light of the new directive of the European Parliament and Council	18
---	----

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Determination of cost strategy for insurance joint stock companies and mutual insurance societies – similarities and differences	29
Joanna Dyczkowska: New reporting challenges for organizations: financial and non-financial disclosures according to the international integrated reporting framework	41
Tomasz Dyczkowski: Usefulness of financial data from public benefit organizations’ reports in performance assessment conducted by their donors	56
Joanna Dynowska: Integrated accounting software used in local municipal offices.....	69
Rafał Jagoda: Management of accounts receivable in shaping corporate liquidity	80
Zdzisław Kes: Control concept vs. budgeting	90
Marcin Klinowski: Management accounting in projects-oriented structures	100
Robert Kowalak: Performance management for the waste disposal plants....	113
Marcin Kowalewski: Using benchmarking in performance measurement and management systems	121
Wojciech Dawid Krzeszowski: Management board evaluation measures – critical analysis	131
Maria Nieplowicz: The evolution of Balanced Scorecard in respect of managers needs.....	144
Edward Nowak: Informational capacity of profit-and-loss accounts required from micro-entities	152
Marta Nowak: Management accounting, behavioral accounting – two sides of the same coin	161
Michał Poszwa: The problem of “discretion” in determining tax deductible expenses	170
Marcin Wierziński: Critical assessment of heat price regulation system	190

Marcin Klinowski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marcin.klinowski@ue.wroc.pl

CONTROLLING W STRUKTURACH ZORIENTOWANYCH NA PROJEKTY

Streszczenie: Prowadzenie działalności w formie projektów (przedsięwzięć) staje się obecnie normą w prawie każdym średnim i dużym przedsiębiorstwie. Przejście na działalność wykorzystującą projekty lub nawet bazującą na nich wymusza zastosowanie szeregu zmian w dotychczasowym sposobie funkcjonowania przedsiębiorstw. Jedną z nich jest niewątpliwie ta dotycząca struktury organizacyjnej. Przeobrażenia w strukturach organizacyjnych zainicjowane projektami wymagają przy tym reorganizacji tradycyjnego działu controllingu. Jest to niezbędny zabieg, aby spełniać jego podstawową funkcję, jaką jest wspomaganie procesów decyzyjnych. Głównym celem niniejszego artykułu jest wskazanie możliwości umiejscowienia komórek controllingu w strukturach przedsiębiorstw realizujących projekty. Aby osiągnąć założony cel, najpierw przedstawiono struktury organizacyjne umożliwiające realizację projektów, następnie zaprezentowano modelowe rozwiązania z zakresu umiejscowienia controllingu w strukturze organizacyjnej i na koniec wskazano związek uczestników projektu z controllingiem.

Słowa kluczowe: controlling, projekty, struktury organizacyjne.

DOI: 10.15611/pn.2015.374.08

1. Wstęp

Projekty są coraz częściej obecne w rzeczywistości przedsiębiorstw. Staje się to niemal normą w prawie każdym średnim i dużym przedsiębiorstwie. Bazując bowiem tylko na powtarzalnych procesach czy działaniach, nie jesteśmy w stanie sprostać wymaganiom obecnej rzeczywistości. Przyczyną takiego stanu rzeczy są przede wszystkim stale postępująca globalizacja oraz turbulentne otoczenie. To powoduje z kolei, że efektywne gospodarowanie zasobami przedsiębiorstwa nie jest możliwe bez zastosowania elastycznych metod zarządzania. Jednym z takich elastycznych rozwiązań, które może stawić czoła obecnemu otoczeniu, jest prowadzenie działalności w formie projektów.

Na potrzeby niniejszego opracowania projekt traktowany będzie jako tymczasowy, niepowtarzalny zbiór zaplanowanych, powiązanych ze sobą działań, ograniczonych

zasobowo, zmierzających do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz z wyznaczonymi datami rozpoczęcia i zakończenia. Ponadto termin „projekt” stosowany będzie zamiennie z określeniem „przedsięwzięcie”.

Przejsie na działalność wykorzystującą projekty lub nawet bazującą na nich wymusza zastosowanie szeregu zmian w dotychczasowym sposobie funkcjonowania przedsiębiorstw. Jedną z nich jest niewątpliwie ta dotycząca struktury organizacyjnej. Przeobrażenia w strukturach organizacyjnych zainicjowane projektami wymagają przy tym reorganizacji tradycyjnego działu controllingu. Jest to niezbędny zabieg, aby spełniać jego podstawową funkcję, jaką jest wspomaganie procesów decyzyjnych.

Dlatego głównym celem niniejszego artykułu jest wskazanie możliwości umiejscowienia komórek controllingu w strukturach przedsiębiorstw realizujących projekty. Można też postawić tezę, że wraz ze wzrostem zainteresowania projektami wśród przedsiębiorstw pojawia się potrzeba zmiany nie tylko struktury organizacyjnej, ale również struktur controllingu. Aby osiągnąć założony cel oraz zweryfikować tezę, najpierw przedstawione zostaną struktury organizacyjne umożliwiające realizację projektów, następnie zaprezentowane modelowe rozwiązania z zakresu umiejscowienia controllingu w strukturze organizacyjnej i na koniec wskazany zostanie związek uczestników projektu z controllingiem.

2. Struktury organizacyjne umożliwiające realizację projektów

Zanim przedstawione zostaną rozwiązania z zakresu lokalizacji komórki controllingu w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, właściwe jest wskazanie konfiguracji, które w ogóle umożliwiają realizację przedsięwzięć.

Przedsiębiorstwa, które zdecydują się prowadzić działalność z wykorzystaniem projektów, najczęściej zmuszone są również do przeprowadzenia szeregu zmian w sposobie swojego funkcjonowania. Jedną z istotnych zmian w przedsiębiorstwie jest ta związana z dostosowaniem struktury organizacyjnej do aktualnych potrzeb. Dobrze dostosowana struktura przesądzić bowiem może o wysokiej efektywności działania.

W literaturze z zakresu zarządzania przedstawiane są liczne możliwości zmian konfiguracji struktur organizacyjnych, tak aby możliwe było prowadzenie projektów.

Przykładowo M. Trocki proponuje wyróżnić sześć struktur uwzględniających projekty [Trocki, Grucza, Ogonek 2003]:

- organizację liniową,
- organizację liniowo-sztabową,
- organizację macierzową,
- czystą organizację projektową,
- spółkę-córkę projektową,
- zewnętrzną organizację projektu.

Z kolei M. Pawlak wymienia pięć form organizacyjnych, które wskazują odmienny stopień zaangażowania pracowników w projekt w porównaniu do działań rutynowych, a mianowicie [Pawlak 2004]:

- „wpływową” strukturę (organizację) projektową,
- „czystą” strukturę (organizację) projektową,
- macierzową strukturę macierzową,
- zleceńową strukturę projektową,
- zarządzanie projektem w komórce funkcjonalnej.

W zależności od stopnia, w jakim działalność przedsiębiorstwa ma bazować na przedsięwzięciach, konieczne zmiany mogą być niekiedy kosmetyczne lub diametralnie przekształcić strukturę organizacji. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto, że realizacja projektów możliwa jest w ramach jednej z trzech grup struktur organizacyjnych:

- funkcjonalnej,
- zespołowej,
- macierzowo-funkcjonalnej.

Typowa struktura funkcjonalna, występująca najczęściej w przedsiębiorstwach produkcyjnych, nie wydaje się sprzyjać efektywnej realizacji projektów. Układ taki zakłada specjalizację zgodnie z funkcją, np. odlewnia, obróbka mechaniczna, logistyka, marketing, finanse. Dlatego najlepiej sprawdza się w przypadku powtarzalnej działalności, w której najistotniejszą kwestią jest doskonalenie umiejętności poprzez zdobywanie kolejnych doświadczeń. Kreowanie *know-how* bazuje wówczas między innymi na eliminacji niepożądanych zdarzeń pojawiających się w powtarzalnej, ciągłej działalności.

Nietypowość i niepowtarzalność projektów sprawia, że klasyczna struktura funkcjonalna jest dla nich niewystarczająca. Zachodzi zatem konieczność wzbogacenia jej o pewne tymczasowe rozwiązania. Realizacja projektów w układzie funkcjonalnym możliwa jest wówczas, gdy zespół zadaniowy tworzą wytypowani kierownicy poszczególnych funkcji. Ponadto kierownicy ci na czas trwania projektu angażują swoich podwładnych w razie zaistnienia takiej konieczności. Nie możemy mówić wówczas o typowym zespole zadaniowym, ale o jego namiastce. Nie jest powoływany też typowy kierownik projektu, jego funkcję pełni zarząd.

Naturalnie taki sposób prowadzenia projektów nie jest najbardziej efektywny, ale umożliwia działania projektowe bez większych zmian organizacyjnych. Jednoczesna realizacja wielu przedsięwzięć w opisany sposób nie wydaje się jednak możliwa i rozsądna. Najczęściej na takie rozwiązanie decydują się przedsiębiorstwa, które rozpoczynają swoją przygodę z projektami lub zmuszone są zrealizować nieoczekiwane jakieś przedsięwzięcie.

Kolejnym rozwiązaniem organizacyjnym, które umożliwia realizację projektów, jest struktura zespołowa. W przeciwieństwie do wcześniej opisywanej sytuacji w tym przypadku mamy do czynienia z układem w pełni dopasowanym do działalności bazującej na projektach. Przedsiębiorstwo bowiem dzieli się nie ze względu na funkcje, ale mając na uwadze cele do osiągnięcia i zadania do wykonania. Na czele każdej takiej jednostki organizacyjnej stoi osoba, która jest jednocześnie kierownikiem projektu. Każdy wyodrębniony w taki sposób zespół zadaniowy stanowi wówczas

trzon projektu. Istotną cechą tej struktury organizacyjnej jest wpisana w jej naturę zmienność liczby i struktury poszczególnych jednostek. Gdy kończy się projekt, dana jednostka zanika lub przechodzi reorganizację, aby podjąć się realizacji kolejnego przedsięwzięcia. Takie rozwiązanie spotykane jest najczęściej w niektórych branżach usługowych, takich jak np. budowlana czy oprogramowania komputerowego.

Podział na zespoły zadaniowe sprzyja nie tylko poszczególnym projektom, ale również umożliwia prowadzenie działalności bazującej na projektach. Zastosowanie ma wówczas nie tylko zarządzanie projektami, ale również przez projekty. Przedsięwzięciom podporządkowuje się wtedy wszystkie działania w organizacji.

Ostatnim z wymienionych modelowych rozwiązań organizacyjnych, które umożliwia realizację projektów, jest struktura macierzowo-funkcjonalna. Układ ten bazuje na zaprezentowanej już strukturze funkcjonalnej. Klasyczna struktura funkcjonalna wzbogacona zostaje natomiast o kierowników w wymiarze poziomym. Zarządzają oni zespołem, który składa się z oddelegowanych na czas trwania projektu pracowników z działów o różnej funkcji. Tym samym powstaje układ macierzowy, który przejawia się swoistą dwuwładzą wobec niektórych pracowników. Pozostają oni co prawda pod kierownictwem właściwego kierownika funkcyjnego, ale w czasie realizacji przedsięwzięcia podlegają również osobie prowadzącej projekt – kierownikowi projektu.

Takie rozwiązanie, chociaż wprowadza niewątpliwie wiele zagrożeń dla projektów i samego przedsiębiorstwa, umożliwia zarządzanie przez projekty wszędzie tam, gdzie podział funkcjonalny jest niezbędny. Tak jest najczęściej w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Tworzenie bowiem oddzielnych działów produkcyjnych dla każdego projektu jest nieracjonalne i kosztowne.

Przedstawione trzy typy struktur organizacyjnych, które umożliwiają realizację projektów w praktyce gospodarczej, wystąpić mogą w czystych postaciach lub jako swoje kombinacje. Powszechnym zjawiskiem jest wydzielenie części przedsiębiorstwa i zorganizowanie go w układzie zespołowym lub macierzowo-funkcjonalnym, przy pozostawieniu części przedsiębiorstwa w formie funkcjonalnej.

3. Umiejscowienie controllingu w strukturze organizacyjnej

W tradycyjnym ujęciu pozycji controllingu w strukturze organizacyjnej przyjmuje się najczęściej dwa wewnętrzne sposoby konfiguracji oraz jeden zewnętrzny. W ramach przedsiębiorstwa (wewnętrznie) komórka controllingu występuje na pozycji sztabowej lub liniowej. Ponadto przyjmuje się również możliwość outsourcingu tej funkcji [Vollmuth 2007].

W układzie sztabowym controller umiejscowiony jest stosunkowo wysoko w hierarchii przedsiębiorstwa, gdyż podlega jedynie naczelnemu kierownictwu. Z drugiej jednak strony pełni wówczas funkcje doradcze i tym samym nie posiada kompetencji do wydawania poleceń kierownikom funkcyjnym.

W układzie liniowym natomiast controller przyjmuje postać kierownika funkcyjnego i jest na tym samym szczeblu zarządzania co inni kierownicy. Posiada jednak

możliwość wydawania poleceń i to często przemawia na korzyść układu liniowego względem sztabowego.

W przedsiębiorstwach, w których realizowane są projekty, taki podział staje się niewystarczający. Przedsięwzięcia wymuszają bowiem wielowymiarowość controllingu. Przejawia się ona na trzech poziomach [Niedbała 2004]:

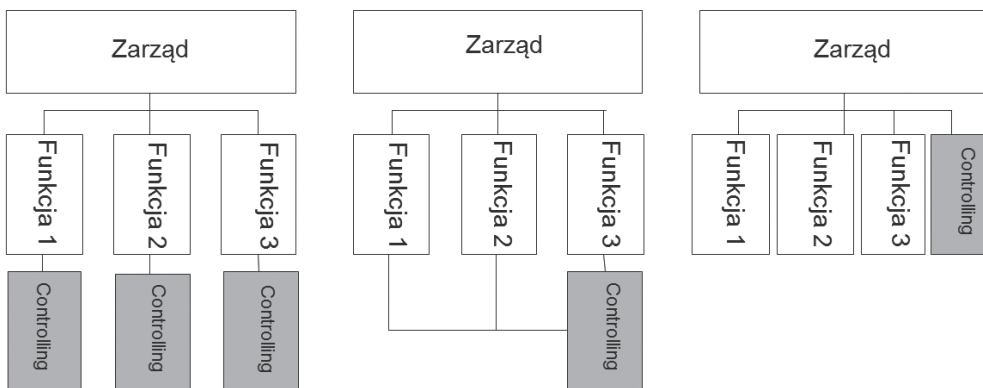
- controllingu pojedynczego projektu,
- controllingu grup projektowych,
- controllingu w przedsiębiorstwie.

Controlling w wąskim znaczeniu (dotyczący pojedynczego projektu) skupiać się powinien na wspomaganianiu osiągnięcia celu projektu. Będzie się to wiązało najczęściej z analizą triady wymiarów: koszty, czas, wymagania. Podstawowym celem controllingu na tym poziomie jest zagwarantowanie relatywnie wysokiego zysku z umowy, na podstawie której realizowane jest przedsięwzięcie.

Controlling w szerszym ujęciu dotyczy grup projektowych i koncentruje się z kolei na wyniku portfela projektów w zadanym okresie sprawozdawczym. Oznaczać to będzie przede wszystkim wyznaczenie poszczególnych wyników dla przedsięwzięć oraz koordynację w zakresie wykorzystywanych wspólnych zasobów przez różne projekty.

Natomiast controlling na poziomie przedsiębiorstwa wspomaga osiągnięcie celów strategicznych, dążąc do uzyskania zakładanych lub lepszych z punktu widzenia organizacji wyników. Przejawiać się to będzie głównie w swoistej integracji działalności projektowej z działalnością powtarzalną oraz obszarami wspólnymi, jak np. koszty ogólnego zarządu. Zasadniczym problemem na tym poziomie controllingu jest przeniesienie wyniku poszczególnych projektów na całościowy wynik przedsiębiorstwa.

Pomimo wskazanej wielowymiarowości controllingu projektów możliwe jest wyodrębnienie kilku modelowych rozwiązań w zakresie umiejscowienia komórki controllingu w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Wykorzystany przy tym zostanie podział struktur zaprezentowany już w niniejszym opracowaniu.



Rys. 1. Umiejscowienie controllingu w strukturze funkcjonalnej

Źródło: opracowanie własne.

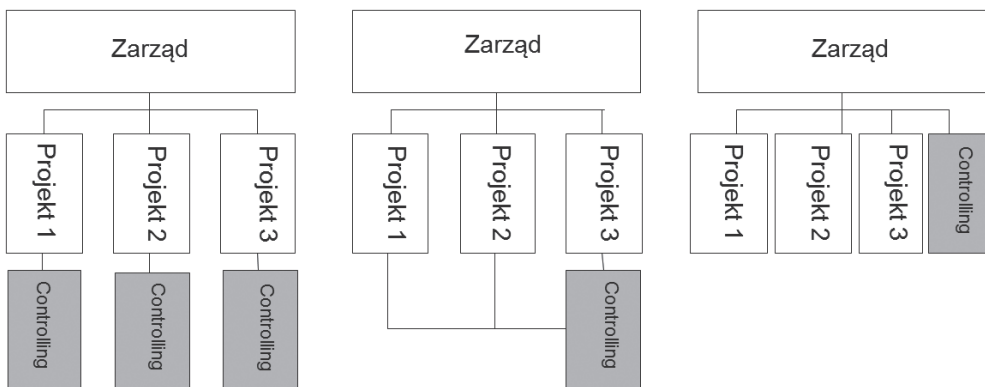
W przypadku gdy zdecydujemy się zrealizować projekt w ramach struktury funkcjonalnej, zmiany organizacyjne są znikome lub niekiedy nawet niezauważalne. Dlatego controlling w takim przypadku umiejscowiony może być w tradycyjny sposób. Prezentuje to rys. 1.

Controlling projektów w **strukturze funkcjonalnej** realizowany może być w trzech modelowych wariantach. Za każdym razem jednak jest to oddziaływanie pośrednie, gdyż w układzie tym nie wyodrębnia się przecież typowego zespołu zadaniowego. Projekty wspomagane są zatem głównie poprzez wytyczne dla kolejnych jednostek funkcyjnych (produkcji, marketingu, finansów).

W pierwszym wariantcie komórka controllingu występuje jako sztab i jest dublowana dla kolejnych funkcji. W drugim natomiast controlling pełni funkcję sztabowego koordynatora. W obu tych przypadkach realizowany może być przede wszystkim controlling na poziomie przedsiębiorstwa, zgodnie z przyjętym wcześniej trzy poziomowym podziałem. Ostatni wariant z kolei pozycjonuje controlling liniowo, co daje większe możliwości kompetencyjne controllerom. Ponadto częściej niż poprzednio zaistnieć może wówczas controlling pojedynczego projektu, jeżeli uznane zostanie to za działanie racjonalne.

Rozważania na temat controllingu na poziomie grup projektowych w strukturach funkcjonalnych wydają się bezcelowe. Najczęściej bowiem z oczywistych względów ograniczają one działalność projektową do pojedynczych przedsięwzięć. Realizacja kilku projektów równocześnie wymusza najczęściej bardziej znaczącą zmianę struktury organizacyjnej.

Dla **struktur zespołowych** umiejscowienie controllingu może wyglądać analogicznie do poprzedniego wariantu z tą jednak różnicą, że jednostki funkcyjne zastąpione są zespołami projektowymi. Na czele każdego z nich stoi wówczas kierownik projektu, co przedstawia rys. 2.

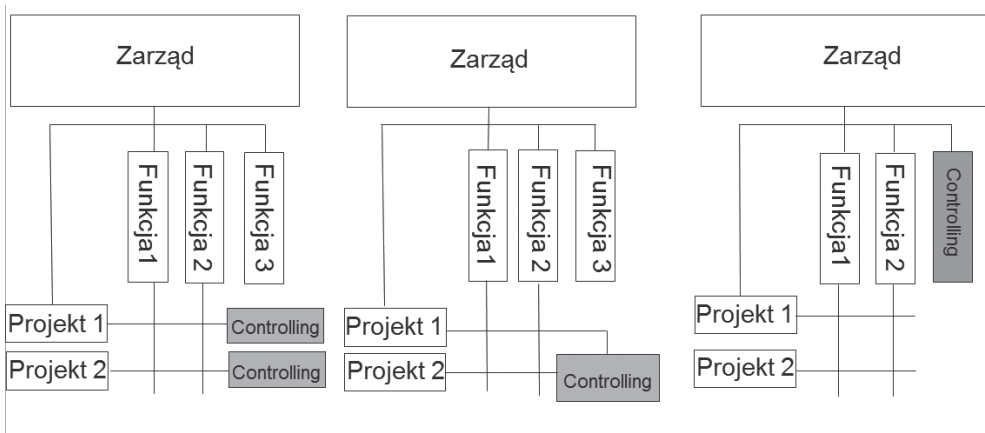


Rys. 2. Umiejscowienie controllingu w strukturze zespołowej

Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak poprzednio w strukturach zespołowych możliwe jest wyodrębnienie trzech modelowych wariantów umiejscowienia komórki controllingu. Może ona wystąpić jako sztab dla każdego projektu, jako sztab koordynujący dla kilku przedsięwzięć oraz jako komórka liniowa. Cechy tych rozwiązań są analogiczne do już zaprezentowanych. Różnice polegają jednak na tym, iż w przypadku układu zespołowego występuje w czystej postaci controlling pojedynczego projektu, szczególnie w pierwszym wariantcie. Drugi wariant z kolei (sztabowy koordynator) umożliwia realizację controllingu grup projektowych. W końcu trzeci model (komórka liniowa) jest typowy dla controllingu na poziomie przedsiębiorstwa. Sytuacją idealną zatem dla controllingu jest taka, w której jednostka controllingu składa się z komórek występujących we wszystkich trzech modelowych rozwiązaniach. Istotną kwestią wówczas do rozważenia jest aspekt wysokości ponoszonych kosztów na ich utrzymanie oraz wymierną korzyść.

W strukturach macierzowo-funkcyjnych natomiast zastosować można kombinację dwóch poprzednich zestawów modelowych. Obrazuje to rys. 3.



Rys. 3. Umiejscowienie controllingu w strukturze macierzowo-funkcyjnej

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku controllingowych komórek sztabowych właściwsze jest przejęcie rozwiązania ze struktur zespołowych. Projekty bowiem w układach macierzowych najczęściej mają większe znaczenie dla przedsiębiorstwa niż jednostki funkcyjne. Skupienie się na przedsięwzięciach kreuje potrzebę controllingu dla pojedynczych projektów i następnie grup projektów. Dlatego wspomagające komórki sztabowe lepiej tworzyć zgodnie z zespołami zadaniowymi, a nie funkcjami.

Natomiast controllingową komórkę liniową warto umiejscowić w układzie funkcji. Dzięki temu łatwiej jest wspomagać przedsiębiorstwo przekrojowo, mając na uwadze zarówno projekty, jak i działalność powtarzalną.

Warto przy tym zauważyć, że dla układów sztabowych (pierwsze dwa rozwiązania) pojawia się problem wspomagania controllingowego wobec funkcji. Przy modelu

sztabowego koordynatora można by ewentualnie przyjąć, że komórka controllingu pośrednio (przez projekty) zdoła wpływać na jednostki funkcyjne. Działanie takie jest jednak dość znacząco ograniczone. Natomiast w układzie sztabowym dla każdego projektu staje się to praktycznie niemożliwe. Dlatego w obu tych przypadkach właściwe wydaje się utworzenie dodatkowej komórki controllingu odpowiedzialnej za wspieranie decyzyjne kierowników poszczególnych funkcji. Wystąpić ona może w jednej z konfiguracji opisanej dla struktury funkcjonalnej tak, aby najlepiej dopasować się do indywidualnych wymagań przedsiębiorstwa.

4. Komórka controllingu a uczestnicy projektu

Na wielu etapach realizacji projektów zachodzi ścisły związek między jego uczestnikami a controllingiem. Z jednej strony uczestnicy ci są odbiorcami informacji generowanymi przez controlling. Z drugiej zaś – nierzadko sami dostarczają dane na jego potrzeby, stanowiąc jego integralną część. Dlatego rozważania na temat umiejscowienia controllingu w strukturze organizacyjnej nie mogą pominąć uczestników przedsiębiorstwa.

Punktem odniesienia w hierarchii uczestników jest klient zewnętrzny, właściciel bądź też zarząd przedsiębiorstwa (pod warunkiem jednak, że nie bierze on udziału w realizacji przedsięwzięć). Następnie wymienić należy kolejno poszczególnych uczestników.

Najwyższym w hierarchii decydentem odpowiedzialnym za realizację projektu jest **dyrektor projektów**. Jego rola polega między innymi na: ustaleniu priorytetów, powołaniu kierownictwa, ustaleniu sposobu monitorowania, przydzieleniu zasobów, przygotowaniu wytycznych, służeniu radą kierownikom projektu o małym doświadczeniu [Burton, Michael 1999].

Dyrektor projektów jest zatem przede wszystkim odbiorcą informacji z komórek controllingowych. Ponadto najczęściej definiuje zakres działania controllingu – w stosunku zarówno do poszczególnych projektów, jak i całego przedsiębiorstwa.

Kierownik projektu jest odpowiedzialny za jego realizację na poziomie taktyczno-operacyjnym. Jego rola polega między innymi na [Wilczek 2011]: definiowaniu zakresu przedsięwzięcia, identyfikacji uczestników przedsięwzięcia i podmiotów decyzyjnych, dekompozycji celów przedsięwzięcia, ocenie wymaganego czasu, identyfikacji niezbędnych zasobów i budżetu, ocenie wymagań przedsięwzięcia, identyfikacji i ocenie ryzyka, identyfikacji występujących współzależności, identyfikacji ścieżek krytycznych i „kamieni milowych”, udziale w rewizji faz projektu, zabezpieczeniu niezbędnych zasobów, raportowaniu stanu przedsięwzięcia.

Podsumowując, należy stwierdzić, że kierownik przedsięwzięcia przede wszystkim planuje i koordynuje pracę zespołu zadaniowego oraz monitoruje i kontroluje postępy wykonania poszczególnych zadań. To właśnie on w największym zakresie korzysta z instrumentów controllingowych. Jego relacja z komórką controllingu przesądzić może w dużej mierze o efektywności projektu. Kierownik skupia się głównie na

analizie przedsięwzięcia, a nie na bezpośrednim udziale w pracach. W pracach tych bezpośrednio uczestniczy natomiast zespół zadaniowy.

Zespół zadaniowy jest ciałem wykonawczym projektu i jego rola polega na realizacji zadań wyznaczonych przez kierownika projektu. Ponieważ głównym celem zespołu zadaniowego jest sama realizacja poszczególnych zadań, to jest on głównie odbiorcą poleceń będących skutkiem informacji systemu controllingu. Zdarza się jednak, iż to właśnie członkowie zespołu zadaniowego generują istotne informacje, uczestnicząc jednocześnie w budowaniu systemu instrumentów controllingowych. Najczęściej ma to miejsce w ramach budżetowania i kontroli całego projektu.

Zespół merytoryczny, wykorzystując swoją wiedzę, umiejętności i doświadczenie, jest ciałem doradczym i opiniotwórczym w pewnych skomplikowanych, specjalistycznych, niejednoznacznych kwestiach. Członkami zespołu merytorycznego są wysokiej klasy specjaliści oraz fachowcy w swoich dziedzinach. Zespół ten pełni zatem jedną z podstawowych funkcji controllingu, jaką jest wspieranie procesu decyzyjnego. Niekiedy przyjmuje tymczasowo postać sztabową na poziomie projektu lub przedsiębiorstwa, współtworząc jednostkę controllingu.

Zespół kontrolny, podobnie jak merytoryczny, pełni funkcję doradczą w stosunku do kierownika projektu oraz zespołu zadaniowego. Jednak jego rola w systemie controllingu polega przede wszystkim na właściwej komunikacji pomiędzy kierownikiem projektu i członkami zespołu zadaniowego a pracownikami, na których realizowane przedsięwzięcie będzie miało wpływ. Członkami zespołu kontrolnego są najczęściej kierownicy funkcyjni pochodzący z obszarów, których dotyczy zmiana na skutek realizowania projektu. Zespół kontrolny angażowany jest głównie w podprocesie przygotowania projektu, gdzie wiedza i doświadczenie członków zespołu umożliwia wybór efektywnego sposobu realizacji całego procesu.

5. Zakończenie

Struktura organizacyjna stanowi niewątpliwie jeden z najistotniejszych elementów, które wpływają bezpośrednio na efektywność przedsiębiorstwa [Kacała 2009]. Tym samym właściwie umiejscowiona komórka controllingu daje szansę na produktywne wspomaganie nie tylko pojedynczych projektów, ich portfeli, ale również całej organizacji.

Jeżeli przedsiębiorstwo zdecyduje się prowadzić swoją działalność w formie przedsięwzięć, konieczne będzie wówczas dokonanie wielu zmian organizacyjnych. Jednocześnie przed controllingiem stawiane są nowe wyzwania, którym powinien sprostać, dopasowując się permanentnie do aktualnych potrzeb zarządzających. Zmiana struktury organizacyjnej implikuje konieczność zmiany struktury controllingu. Tylko bowiem w ten sposób może realizować swoją podstawową funkcję, jaką jest wspomaganie podejmowania decyzji.

Literatura

- Burton C., Michael N., 1999, *Zarządzanie projektami*, Astrum, Wrocław.
- Kacała J., 2009, *Struktury w zarządzaniu projektami*, [w:] *Zarządzanie projektami*, pod red. J. Skalika, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Klinowski M., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na projekty*, CeDeWu, Warszawa.
- Niedbała B., 2004, *Controlling projektów*, [w:] *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, pod red. M. Sierpińskiej, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Pawlak M., 2004, *Struktury organizacyjne zarządzania projektami*, Przegląd Organizacji, nr 1.
- Trocki M., Grucza B., Ogonek K., 2003, *Zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa.
- Vollmuth H., 2007, *Controlling. Planowanie, kontrola i kierowanie*, Placet, Warszawa.
- Wilczek M., 2011, *Podstawy zarządzania projektem inwestycyjnym*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN PROJECTS-ORIENTED STRUCTURES

Summary: Projects are now becoming a norm in almost every medium and large enterprise. There is a need to support projects with appropriate instruments which will enable effective completion. The purpose of this article is an indication of the possible location of the management accounting cells in the structures of companies implementing the projects. With increasing interest of projects there is a need to change not only the organizational structure but also management accounting structures.

Keywords: management accounting, project, organisational structures.