Rachunkowość projektów w systemie rachunkowości

Iwona Majchrzak*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie istoty i zakresu rachunkowości projektów oraz jej miejsca w systemie rachunkowości.

Metodologia badań – Opracowanie artykułu poprzedziły studia literaturowe. Główną metodą stosowaną w artykule jest analiza źródeł i krytyki literatury oraz metoda dedukcji i indukcji.

Wynik – Rachunkowość to system, w ramach którego można wyodrębnić podsystem rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej. Wszystkie inne rodzaje rachunkowości, jak rachunkowość podatkowa, rachunkowość środowiskowa czy rachunkowość projektów są tylko i wyłącznie przymiotnikami określającymi zakres zainteresowania określonym zbiorem informacji. Tym samym uzyskanie właściwych informacji wymaga odpowiedniego rozbudowania rachunkowości finansowej oraz wykorzystania instrumentarium rachunkowości zarządczej.

Oryginalność/wartość – Przedstawione w artykule treści stanowią syntetyczny opis istoty i zakresu rachunkowości projektów oraz jej specyfiki.

Słowa kluczowe: system rachunkowości, rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza, rachunkowość projektów

Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu od wielu lat toczy się spór co do zakresu rachunkowości, a tym samym określenia, czy rachunkowości jest jednorodnym systemem, czy w ramach szeroko rozumianej rachunkowości jest to wyodrębniany szereg podsystemów charakteryzujących się odrębnymi zasadami, wypracowanymi metodami i technikami. Problematyka ta jest tym bardziej aktualna, iż w literaturze, jak i w praktyce gospodarczej, coraz częściej można znaleźć odwołania do tzw. różnych rodzajów rachunkowości, jak np. rachunkowość budżetowa, rachunkowość środowiskowa, rachunkowość projektów. Z uwagi na rosnące znaczenie działalności projektowej w praktyce pomiotów gospodarczych, a tym samym wynikających z tego rozwoju potrzeb informacyjnych organów zewnętrznych, jak i wewnętrznych, istnieje potrzeba określenia miejsca rachunkowości projektów w systemie rachunkowości.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty i zakresu rachunkowości projektów oraz umiejscowienie jej w systemie rachunkowości. Dla realizacji założonego celu wykorzystano metodę analizy i krytyki literatury oraz metodę dedukcji i indukcji.

* dr Iwona Majchrzak, Zachodniopomorski Uniwersytet Techniczny w Szczecinie, Wydział Ekonomiczny, Zakład Ekonomii i Rachunkowości, Pracownia Rachunkowości, e-mail: imajchrzak@zut.edu.pl.

1. System rachunkowości w teorii nauki

W literaturze przedmiotu rachunkowość jest definiowana w różny sposób. Najogólniej rachunkowość określa się, jako system wartościowego odzwierciedlania zdarzeń gospodarczych (Kiziukiewicz, 2001, s. 11), w celu uzyskania informacji na temat sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej i zachodzących w nich zjawisk oraz procesów gospodarczych. W szerszym ujęciu rachunkowość należy rozumieć jako system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem są skierowane retrospektywnie i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujące między nimi relacje w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu (Burzym, 1990, s. 13). Tak rozumiana rachunkowość tworzy uniwersalny i elastyczny system zdeterminowany metodą bilansową, który jest zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i podejmowania decyzji.

W literaturze przedmiotu można spotkać się ze stwierdzeniami, że rachunkowość jest jedna, a występujące przy słowie rachunkowość przymiotniki określają jedynie zakres zainteresowań (Sojak, 2011, s. 280–281). Umowny podział rachunkowości na podsystemy wynika z faktu, iż wielość i złożoność zagadnień, jakimi zajmuje się rachunkowość, jest duża i wymaga uszczegółowienia (Dobija, 1997, s. 9). Inni autorzy twierdzą, że wyodrębniane w ramach systemu rachunkowości podsystemy są jedynie skrótami myślowymi, zaakceptowanymi i powszechnie stosowanymi w dydaktyce rachunkowości (Paszula, 2010, s. 115).

Na tle przedstawionych definicji rachunkowości oraz stanowisk co do budowy systemu rachunkowości należy stwierdzić, że rachunkowość jest jedna. W jej ramach można jednak wyodrębnić podsystemy rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, a inne przymiotniki występujące przy słowie rachunkowość, jak np. rachunkowość środowiskowa, rachunkowość społecznej odpowiedzialności, czy rachunkowość projektów są uszczegółowieniem zagadnień, na których się ona koncentruje. Podziały takie są najczęściej spotykane w literaturze przedmiotu i dydaktyce rachunkowości, jako odpowiedź na zapotrzebowanie praktyki gospodarczej w danym obszarze.

Analizując zakres podsystemu rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej można wskazać szereg różnic, między innymi co do celu, przedmiotu, rodzaju danych oraz postaci urządzeń i procedur ich stosowania. Różnice te w sposób bezpośredni wynikają z definicji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

Rozpatrując inne rachunkowości oznaczone przez określone przymiotniki, jak np. rachunkowość projektów, należy traktować je jako odpowiedź nauki na wyzwania stawiane przed rachunkowością i oczekiwania praktyki. Ponadto należy podkreślić, iż wyodrębnianie „rachunkowości przymiotnikowych” jest wynikiem oddziaływania na system rachunkowości różnych czynników, tj. (Zuchewicz, 2015, s. 192):

- system prawny,
- system podatkowy,
- czynniki ekonomiczne,
- inflacja,

- czynniki ekologiczne,
- związki z innymi krajami,
- czynniki kulturowe,
- czynniki technologiczne,
- rodzaj, wielkość i złożoność przedsiębiorstw.

Należy podkreślić, iż wielokrotnie tzw. rachunkowości przymiotnikowe wykorzystują informacje pochodzące z rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej oraz ich instrumentarium do podejmowania decyzji.

2. Istota i zakres rachunkowość projektów

Jak wynika z rozważań zawartych w poprzednim punkcie, rachunkowość projektów nie stanowi odrębnego systemu rachunkowości ani nie jest jej podsystemem. Jest natomiast rachunkowością ukierunkowaną na oczekiwania odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych w zakresie informacji dotyczących realizacji działalności projektowej. Tym samym w celu realizacji postawionych przed nią zadań musi być systemem elastycznym, tzn. sprawnie i szybko dostosowującym się do zmieniających się potrzeb informacyjnych użytkowników tych informacji. Spełnienie tego warunku wymaga dostosowania podsystemu rachunkowości finansowej do potrzeb działalności projektowej oraz wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej. Miejsce rachunkowości projektów w systemie rachunkowości przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Miejsce rachunkowości projektów w systemie rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Umieszczenie rachunkowości projektów między rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą wynika z faktu, iż jej prowadzenie wymaga przestrzegania zasad określonych w obowiązujących przepisach i standardach w celu ujawniania kluczowych informacji finansowych dotyczących działalności projektowej użytkownikom zewnętrznym oraz gromadzenia, opracowywania i prezentacji informacji dotyczących przeszłych i przy-

szłych zjawisk gospodarczych w zakresie działalności projektowej w celu wspomagania kierownictwa w planowaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli.

Rachunkowość projektów determinują specyficzne cechy działalności projektowej, tj. (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 33–35):

- pojedynczy cel – jednoznacznie sprecyzowany cel określonego projektu przy wielości celów działalności powtarzalnej,
- specyficzna struktura organizacyjna – przy działalności projektowej istnieje konieczność takiej organizacji pracy jednostek, która pogodzi pojedyncze projekty z powtarzalną działalnością funkcjonalną,
- koncentracja na projekcie – w działalności powtarzalnej wyniki prezentuje się przede wszystkim w odpowiednich układach periodycznych (miesiąc, rok), zaś w działalności projektowej bardziej istotne są wyniki poszczególnych projektów,
- konieczność kompromisów – w działalności projektowej efekty finansowe projektów analizowane są w bardzo ścisłym powiązaniu z zakresem, jakością i czasem wykonania projektu z uwagi na bardzo ściśle powiązania między tymi parametrami,
- mniej wiarygodne standardy – unikalność projektów powoduje ograniczenie możliwości wykorzystania danych historycznych zaewidencjonowanych na podstawie innych przedsięwzięć,
- większy wpływ otoczenia – realizacja projektów jest zazwyczaj znacznie bardziej uzależniona od uwarunkowań otoczenia zewnętrznego niż działalność powtarzalna,
- ciągłe zmiany w planach – nieoczekiwane zmiany w otoczeniu powodują konieczność częstych modyfikacji planów projektów,
- inny rytm działalności – zaangażowanie organizacji w realizację projektu zmienia się w zależności od fazy cyklu życia projektu, natomiast przy działalności powtarzalnej jest względnie stałe.

Wskazane cechy działalności projektowej determinują zmiany w systemie rachunkowości, zarówno rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej, prowadzonej dla działalności, w której są realizowane procesy powtarzalne. Główne różnice między rachunkowością działalności powtarzalnej a rachunkowością działalności projektowej przedstawiono w tabeli 1.

Zestawione różnice między rachunkowością działalności powtarzalnej i działalności projektowej potwierdzają konieczność wprowadzenia, w obowiązującym w jednostce gospodarczej systemie rachunkowości, wielokierunkowych zmian i uzupełnień mających na celu sprostanie oczekiwaniom odbiorców zewnętrznych, jak i wewnętrznych z zakresie podjętej działalności projektowej.

Tabela 1

Różnice między rachunkowością działalności powtarzalnej a rachunkowością działalności projektowej

Kryterium	Działalność powtarzalna	Działalność projektowa
Moment stosowania poszczególnych instrumentów rachunkowości	okresowo i systematycznie w ustalonych przedziałach czasowych	jednorazowo lub ewentualnie powtarzalnie, ale zawsze w powiązaniu z procesem doboru portfela projektów oraz z cyklem życia poszczególnych przedsięwzięć
Centra odpowiedzialności w przedsiębiorstwie	stałe ośrodki odpowiedzialności, czyli jednostki wewnętrzne (układ pionowo-funkcjonalny)	zmienne i tymczasowe jednocześnie ośrodki odpowiedzialności, jakimi są poszczególne projekty (układ poziomy – projektowy)
Podstawowa miara rozmiarów działalności	wielkość produkcji lub sprzedaży	wartość wypracowana, czyli kombinacja czasu i wykonanego postępu prac nad projektem (stopień realizacji harmonogramu)
Koszty działalności	koszty prowadzonych działań w miarę stabilne i powtarzalne, analiza kosztów przeprowadzana głównie według układu rodzajowego i w ramach okresów sprawozdawczych jednostki	koszty realizowanych działań każdorazowo szacowane; analiza kosztów wielowymiarowa, przede wszystkim według układu zadań i podmiotów uczestniczących w projektach, a jednocześnie według układu rodzajowego i w ramach okresów sprawozdawczych jednostki
Okres objęty budżetowaniem	w miarę powtarzalne budżety na dany okres sprawozdawczy	budżety zestawiane w podziale według okresów sprawozdawczych i w podziale na poszczególne projekty – nie zawsze są ze sobą zbieżne
Źródła pochodzenia danych do budżetowania	dane historyczne – normy ilościowe lub wielkości wartościowe z poprzednich okresów	dane opracowywane od podstaw w powiązaniu z harmonogramem projektu lub na zasadzie analogii w stosunku do podobnych, wcześniej realizowanych projektów
Kontrola realizacji	wykonywane okresowo rutynowe kontrole względem zakresu	częste kontrole okresowe ze względu na liczne szacunki w planowaniu, w szczególności w punktach decyzyjnych (kamienie milowe) oraz kontrola powykonawcza
Ocena efektywności działalności	przeprowadzana okresowo, łatwy pomiar osiągniętych wyników	wykonywana na bieżąco w różnych fazach projektu, często wielkości trudne do pomiaru
Stosowane mierniki efektywności	standardowe – z reguły wpływ prowadzonej działalności na wynik i rentowność	dostosowane do specyfiki konkretnego projektu

Źródło: opracowanie na podstawie Różańska (2012, s. 115–116).

3. Dostosowanie systemu rachunkowości finansowej do potrzeb działalności projektowej

Realizacja działalności projektowej wymaga dostosowania systemu rachunkowości finansowej do obowiązujących przepisów prawa zarówno krajowego, jak i międzynarodowego.

Pierwszym etapem w zakresie dostosowania systemu rachunkowości do potrzeb działalności projektowej jest ujęcie w polityce rachunkowości danej jednostki przyjętych przez nią rozwiązań w danym zakresie. W szczególności należy zawrzeć w niej zasady ewidencji operacji gospodarczych związanych z działalnością projektową, co wymusza odpowiednią rozbudowę planu kont. Zakres modyfikacji zakładowego planu kont jest uzależniony również od wariantu ewidencji kosztów przyjętego przez jednostkę przystępującą do realizacji projektu. Jednostka gospodarcza może bowiem stosować uproszczony lub rozwinięty wariant ewidencji kosztów.

Dla rzetelnej ewidencji wydatków/kosztów projektów jest niezbędne wprowadzenie zmian nie tylko w ramach kont wynikowych, ale również powinny one dotyczyć kont bilansowych.

Konieczność wydzielenia specjalnych kont bilansowych wynika z faktu, iż ustalenie wydatku/kosztu wymaga uwzględnienia powiązań ze składnikami:

- aktywów, jak na przykład zużycie rzeczowych składników majątku związanych z realizowanym projektem,
- pasywów w postaci zobowiązań z tytułu podatków.

Modyfikacja zakładowego planu kont, uwzględniającego ewidencję kosztów w pełnym wariantcie ewidencyjnym, powinna obejmować konta¹:

1. Zespołu 0 – „Aktywa trwałe”.
2. Zespołu 1 – „Środki pieniężne, rachunki bankowe oraz inne krótkoterminowe aktywa finansowe”.
3. Zespołu 2 – „Rozrachunki i roszczenia”.
4. Zespołu 4 – „Koszty według rodzaju i ich rozliczenie”.
5. Zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”.

Rozbudowa planu kont powinna zaspokajać potrzeby informacyjne w zakresie poszczególnych kategorii kosztów oraz umożliwiać przeprowadzenie ich kontroli.

Kolejnym elementem w zakresie dostosowania systemu rachunkowości finansowej do potrzeb realizacji działalności projektowej jest ustalenie zakresu i sposobu ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych. Niezależnie od informacji dotyczących kosztów działalności projektowej zawartych w rachunku zysków i strat oraz od związanych z tą działalnością środków gospodarczych i źródeł ich finansowania wykazanych w bilansie, należy w informacji dodatkowej zawrzeć wyjaśnienia i objaśnienia zdarzeń, które w istotny sposób mogłyby wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej oraz na jej wynik finansowy. W szczególności powinny to być informacje dotyczące zasad

¹ Szczegółową propozycję rozbudowy kont na potrzeby działalności projektowej prezentuje I. Majchrzak (2011), s. 199–209.

i okresów amortyzacji składników majątku wykorzystywanego w działalności projektowej, jak i powstałego w wyniku jej realizacji. Można stwierdzić, iż największe znaczenie będą miały informacje dotyczące efektów działalności projektowej oraz ich wpływu na poziom kosztów jednostki gospodarczej realizującej dany projekt.

Prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej dla działalności projektowej jest dużym ułatwieniem przy rozliczaniu, analizowaniu i kontroli kosztów realizacji danego projektu, jak i prawidłowości wykorzystania środków finansowych. Informacje ujawniane w sprawozdaniach finansowych stanowią istotne źródło informacji retrospektywnych wykorzystywanych do podejmowania decyzji przez użytkowników zewnętrznych. Nie stanowią one jednak wystarczającego zasobu informacji do podejmowania racjonalnych decyzji zarządczych na poziomie różnych szczebli i ogniw zarządzania. Skuteczne zarządzanie działalnością projektową wymaga wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej.

4. Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w działalności projektowej

Instrumenty rachunkowości zarządczej, zarówno operacyjnej, jak i strategicznej, z uwagi na swój zakres informacyjny mogą być szeroko wykorzystywane niemal na każdym etapie procesu zarządzania projektami² (por. rys. 2). Jednakże niepowtarzalność i złożoność działalności projektowej sprawia, że zastosowanie ich wymaga odpowiedniego doboru do danej fazy realizacji projektu. Tym samym moment stosowania poszczególnych instrumentów rachunkowości zarządczej w działalności projektowej jest odmienny od ich stosowania w działalności powtarzalnej. Przykładowo, instrumenty rachunkowości zarządczej w zarządzaniu działalnością projektową znajdują szerokie zastosowanie do planowania przychodów i kosztów projektu, efektywności oraz kontroli jego realizacji i wykonania. Jednakże z uwagi na cechy charakterystyczne dla tego rodzaju działalności ocena efektywności musi być przeprowadzona, przede wszystkim, w momencie podejmowania decyzji o realizacji projektu. Budżetowanie projektu powinno nastąpić przed jego realizacją, a kontrola przeprowadzana w trakcie wykonywania projektu lub bezpośrednio po jego zakończeniu (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 35).

Wykorzystanie na potrzeby zarządzania projektami zarządczych odmian rachunku kosztów opartych na kosztach planowanych, mimo iż przyczynia się do badania, oceny i kontroli wszystkich procesów występujących w przedsiębiorstwie, to tak jak i w tradycyj-

² W literaturze przedmiotu (Pawlak, 2006; Miedziński, 2012), tak jak i przy definiowaniu pojęcia „projekt”, nie ma jednolitego stanowiska co do określenia poszczególnych faz projektu. Różni autorzy na potrzeby swoich opracowań określają mniejszą lub większą ich liczbę. Analiza różnych stanowisk umożliwia wyodrębnienie następujących czterech podstawowych faz realizacji projektu: faza I – prognozowanie projektu, obejmująca między innymi uświadomienie potrzeby, opracowanie koncepcji realizacji projektu, analizę źródeł finansowania przedsięwzięcia, ocenę poszczególnych opcji i koncepcji realizacji projektu; faza II – planowanie, czyli opracowanie szczegółowego planu realizacji i organizowania wykonawstwa projektu; faza III – realizacja, czyli wykonanie wcześniej zaplanowanych działań; faza IV – zakończenie.

nych odmianach rachunku kosztów, niesie za sobą wiele ograniczeń. Do najistotniejszych z nich można zaliczyć koncentrację na kosztach działalności powtarzalnej bez wystarczającej z punktu widzenia analizy kosztów możliwości jej przeprowadzenia dla działalności projektowej oraz tradycyjne podejście do rozliczania kosztów wspólnych.

Kolejnym instrumentem operacyjnej rachunkowości zarządczej wykorzystywanym zarówno na etapie planowania, jak i wykonania założeń projektu, jest budżetowanie.

Rysunek 2. Zakres wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w działalności projektowej

Źródło: opracowanie własne.

Budżetowanie w działalności projektowej można rozpatrywać w ujęciu węższym oraz szerszym. W wypadku definicji w węższym ujęciu budżetowanie należy rozumieć jako proces sporządzania, zatwierdzania i kontroli realizacji budżetu projektu. Podejście to znajduje odzwierciedlenie w literaturze z zakresu zarządzania projektami. W szerszym ujęciu budżetowanie to specyficzny plan finansowy projektu zatwierdzony do realizacji i stanowiący wyznacznik działań podejmowanych przez wykonawców projektu. Ujęcie to jest charakterystyczne dla rachunkowości (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 132).

Analizując prezentowane w literaturze przedmiotu (Buk, 2006, s. 147–155; Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 132–153) przekroje klasyfikacji budżetów oraz metod ich sporządzania, można wskazać, iż budżetowaniu podlegają przychody, koszty i nakłady inwestycyjne oraz wpływy i wydatki. Z uwagi na cechy charakterystyczne dla działalności projektowej najlepszą metodą budżetowania jest budżetowanie od zera. Podejście to wymaga określenia wszystkich parametrów ujętych w budżecie, tak jakby występowały po raz pierwszy. Tym

samym nie bierze się pod uwagę informacji historycznych, co jest istotne z punktu widzenia cech działalności projektowej, która z uwagi na swą неповtarzalność i unikatowość takich danych nie posiada.

Niezależnie od przyjętej metody budżetowania, każdy budżet projektu wymaga określenia:

- zakresu czasowego,
- podokresów, dla których ustalone są poszczególne pozycje budżetowe,
- listy pozycji wyodrębnionych w budżecie,
- metody planowania poszczególnych pozycji budżetu.

Z uwagi na cechy działalności projektowej zakres budżetu powinien być ustalany indywidualnie. Może on bowiem obejmować całe przedsięwzięcie lub tylko i wyłącznie jego części. Budżetowanie projektów wspomaga planowanie, wpływa motywacyjnie na kadrę zarządzającą oraz ułatwia kontrolę realizacji działań.

Wśród instrumentów operacyjnej rachunkowości zarządczej wykorzystywanych w działalności projektowej szczególne miejsce zajmują krótkookresowe rachunki decyzyjne. Bazują one, przede wszystkim, na informacjach pochodzących z odpowiednio rozbudowanego na potrzeby działalności projektowej systematycznego rachunku kosztów. Rachunki te dotyczą efektywności działań, wyboru wariantu oraz optymalizacji alokacji zasobów. Przykładowo, rachunki decyzyjne kupić czy wytworzyć są wykorzystywane przy wyborze wykonawców poszczególnych działań składających się na projekt, a optymalizacja znajduje szerokie zastosowanie przy określeniu właściwej alokacji zasobów w poszczególnych projektach.

Drugą grupę instrumentów stanowią instrumenty strategicznej rachunkowości zarządczej. Obejmują one narzędzia pozwalające lepiej określić wpływ realizowanych projektów na strategię całej organizacji oraz oczekiwań interesariuszy, jak również te instrumenty, które pozwalają uwzględnić ryzyko związane z realizacją projektu. Tym samym instrumenty te są stosowane głównie dla długoterminowych projektów inwestycyjnych, których realizacja ma znaczący wpływ na wynik i sytuację finansową jednostki w długim okresie i jest związana z brakiem pewności co do ostatecznego rezultatu podjętych działań. Wśród instrumentów strategicznej rachunkowości zarządczej wykorzystywanych na potrzeby zarządzania projektami można wyróżnić, między innymi, systemy rachunku kosztów umożliwiające zarządzanie kosztami w długim okresie, budżetowanie kapitałowe, decyzyjny rachunek inwestycyjny z uwzględnieniem ryzyka i niepewności, zbilansowaną kartę dokonań (por. rys. 2).

Do strategicznych systemów rachunku kosztów wykorzystywanych na potrzeby działalności projektowej można zaliczyć rachunek kosztów cyklu życia produktu zwany rachunkiem kosztów cyklu życia projektu oraz rachunek kosztów docelowych.

Rachunek kosztów cyklu życia projektów umożliwia przeprowadzenie analizy kosztów projektu na każdym jego etapie, tj. poczynając od tworzenia koncepcji aż do jej wdrożenia i ewaluacji. Natomiast rachunek kosztów docelowych pozwala zarządzać kosztami projektów już w fazie ich planowania, tj. zanim zostanie podjęta decyzja o przystąpieniu do realizacji danego projektu.

Omówione systemy rachunku kosztów mają szczególne znaczenie w działalności projektowej, umożliwiają bowiem zarządzanie kosztami, zanim zostaną one poniesione. Ponadto z uwagi na objęcie swym zakresem całego cyklu życia projektów są doskonałym narzędziem oceny ich rentowności w długim okresie.

Budżetowanie kapitałowe projektów to proces określania potrzeb inwestycyjnych przedsiębiorstwa, identyfikacji dostępnych projektów, doboru metod i kryteriów oceny, ostatecznego wyboru projektów przyjętych do realizacji, a także identyfikacji źródeł ich finansowania i wdrożenia odpowiednich procedur kontrolnych (Nowak, 2008, s. 261). W procesie budżetowania kapitałowego istotne znaczenie ma ocena opłacalności różnych projektów inwestycyjnych. Do jej przeprowadzenia można wykorzystać tradycyjne metody dyskontowe, tj. wartość zaktualizowaną netto, wewnętrzną stopę zwrotu czy wskaźnik rentowności oraz metody uwzględniające w ocenie ryzyko i niepewność, czyli analizę wrażliwości, budowanie scenariuszy lub drzewek decyzyjnych.

Innym instrumentem strategicznej rachunkowości zarządczej, wykorzystywanym na potrzeby zarządzania projektami, jest pomiar dokonań w postaci zbilansowanej karty osiągnięć projektów. Istotą tej metody jest łączenie różnych perspektyw oceny przedsiębiorstwa, zapewnianie równowagi pomiędzy celami krótko- i długookresowymi, miernikami finansowymi i niefinansowym, wskaźnikami opisującymi przeszłość i przyszłość oraz pomiędzy miernikami obiektywnymi i subiektywnymi (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 64). Mimo iż pierwotnie koncepcja ta została opracowana jako narzędzie realizacji przyjętej strategii działania, to z powodzeniem może być stosowana w organizacjach zorientowanych projektowo do wyboru projektów w ramach budżetowania kapitałowego oraz oceny poszczególnych projektów w trakcie ich realizacji.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone badania literaturowe pozwalają stwierdzić, iż rachunkowość jest jednym systemem, w ramach którego występuje podsystem rachunkowości finansowej uregulowanej przepisami prawa bilansowego oraz podsystem rachunkowości zarządczej wykorzystywany do podejmowania racjonalnych decyzji zarządczych. Oba podsystemy, mimo licznych różnic, łączą cechy wspólne, które przyczyniają się do dostarczania odpowiedniego zasobu informacji zarówno odbiorcom wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Inne przymiotniki stawiane przy słowie rachunkowość są jedynie uszczegółowieniem określającym jej zakres. Dotyczy to również rachunkowości projektów, która wykształciła się wraz ze wzrostem dostępności do dotacji ze środków unii europejskiej oraz reorientacji przedsiębiorstw na działalność o charakterze projektowym o zasięgu krajowym i międzynarodowym. Do głównych czynników wpływających na jej postać można zaliczyć:

- a) rosnące potrzeby informacyjne użytkowników systemu rachunkowości, w wyniku rozwoju działalności projektowej;
- b) konieczność właściwego zarządzania kosztami realizowanych projektów;

- c) oczekiwania instytucji zarządzających działalnością projektową w zakresie sprawozdawczości zewnętrznej;
 - d) dostosowanie systemów rachunkowości do przepisów krajowych i międzynarodowych.
- Spełnienie oczekiwań szerokiego grona odbiorców informacji dotyczących działalności projektowej wymaga odpowiedniego dostosowania systemu rachunkowości finansowej oraz wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej.

Literatura

- Buk, H. (2006). *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*. Warszawa: C.H. Beck.
- Burzym, E. (1990). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 16.
- Dobija, M. (1997). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kiziukiewicz, T. (red.) (2001). *Rachunkowość. Zasady prowadzenia według znowelizowanych regulacji krajowych i międzynarodowych. Część I*. Wrocław: Ekspert.
- Łada, M., Kozarkiewicz, A. (2007). *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*. Warszawa: C.H. Beck.
- Majchrzak, I. (2011). Modyfikacja zakładowego planu kont na potrzeby ewidencji kosztów projektów współfinansowanych ze środków unijnych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 668. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 41.
- Miedziński, B. (2012). *Podstawy zarządzania projektami*. Warszawa: Szkoła Wyższa im. Bogdana Jańskiego.
- Nowak, E. (red.) (2008). *Strategiczna rachunkowość zarządcza*. Warszawa: PWE.
- Paszula, M. (2010). Rachunkowość jest jedna – problem do dyskusji. W: B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*. Kraków.
- Pawlak, M. (2006). *Zarządzanie projektami*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Różańska, E. (2012). *Rachunkowość w zarządzaniu projektami innowacyjnymi*. Praca doktorska, maszynopis.
- Sojak, S. (2011). Rachunkowość przymiotnikowa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 62 (118).
- Zuchewicz, J. (2015). Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388.

THE PROJECTS ACCOUNTING IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to present the essence and scope of project accounting and its location in the accounting system.

Design/methodology/approach – The study was preceded by literary studies. The main method used in the article is the analysis of literature sources and critiques and the deduction and induction method.

Result – The study has shown that accounting is a system under which the financial accounting and management accounting subsystem can be separated. All other types of accounting such as tax accounting, environmental accounting or project accounting are only excluded by adjectives that define the scope of interest in a particular set of information. Therefore, proper accounting information needs to be appropriately adjusted and the use of management accounting instruments.

Originality/value – The content presented in this article is a synthetic description of the substance and scope of project accounting and its place in the accounting system.

Keywords: accounting system, financial accounting, management accounting, project accounting

Cytowanie

Majchrzak, I. (2017). Rachunkowość projektów w systemie rachunkowości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 145–155. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-14.