

УПРАВЛЕНИЕ ПРОЕКТАМИ

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ПРОЕКТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ КОМПАНИЯХ



ЕЛЕНА КУЗНЕЦОВА

кандидат экономических наук, доцент
Национальный исследовательский
университет – Высшая школа
экономики*
ведущий консультант
Группа компаний ЛАНИТ

* 101000, г. Москва, ул. Мясницкая, 20

evkuznetsova@lanit.ru

ключевые слова: проектно-ориентированная деятельность, управленческий учет, показатели эффективности

- При построении системы управленческого учета проектно-ориентированных компаний необходимо учитывать специфику проектной деятельности
- Во внутренних нормативных документах компании должны быть закреплены критерии отнесения работ к проектной деятельности, основные атрибуты и характеристики проектов, а также принципы взаимодействия между ЦФО, выполняющими проекты
- Важная задача – разработка соответствующей системы финансовых показателей, которые характеризуют эффективность текущей деятельности для различных уровней управления

В настоящее время управление проектами является одной из новых и динамично развивающихся областей знания. Можно выделить три основных направления деятельности, для которых организация проектного управления является наиболее актуальной.

Промышленные инвестиции. Инвестиционные проекты осуществляются для достижения поставленных стратегических целей. В результате

создаются активы (как материальные, так и нематериальные), используемые в дальнейшей деятельности компаний.

Контрактные проекты согласно договорам с внешними заказчиками.

Финансовые инвестиции. Основными целями формирования портфелей ценных бумаг являются приращение капитала за счет роста курсовой стоимости ценных бумаг и получения дивидендов, расширение сфер влия-

ния и спекулятивная игра на разнице курсов ценных бумаг.

Компании, у которых проектная деятельность преобладает над операционной, относят к проектно-ориентированным. Таковыми являются научно-исследовательские, строительные, аудиторские, консалтинговые, ИТ-компании, основу деятельности которых составляет выполнение контрактного портфеля проектов.

Очевидно, что специфика проектной деятельности должна учитываться при построении систем управленческого учета (УУ) для проектно-ориентированных организаций. Целью создания системы УУ в такой компании является обеспечение руководителей разного уровня информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Следует учесть, что на различных уровнях управления проектно-ориентированной компании требуется информация разной степени детализации. Так, на уровне менеджеров проектов нужна информация, позволяющая решать оперативные задачи проектного управления, например, составлять календарные планы проектов, назначать и перераспределять ресурсы. В настоящее время на рынке распространено большое количество специализированных программных продуктов, позволяющих автоматизировать процессы оперативного проектного управления (MS Project, Primavera, Spider и др.). Внедрение таких программных продуктов позволяет использовать заложенные в них модели проектного управления и снижает трудозатраты на разработку его методологии.

На корпоративном уровне нужно решать такие *специфические задачи бюджетирования, учета и контроля*, как:

составление бюджетов проектов и их консолидация;

контроль проектных затрат любого вида и «план-факт» анализ;

управление денежными потоками отдельных проектов, программ, портфелей проектов;

оперативное перепланирование финансовых ресурсов при изменении графика и объема работ по проекту;

прогнозирование с максимальной точностью потребностей в ресурсах для успешного завершения работ.

Вопросы соотношения и взаимодействия оперативного *управленческого учета (УУ)* на корпоративном и проектном уровнях рассмотрены в [1].

Построение системы УУ на корпоративном уровне предполагает разработку сотрудниками планово-экономических служб методологии учета, включающую решение следующих задач.

1. Определение самого понятия «проект» и его основных свойств, характеристик, атрибутов.

2. Формирование соответствующей финансовой структуры компании и установление принципов взаимодействия входящих в нее центров финансовой ответственности (ЦФО).

3. Определение состава прямых проектных затрат и косвенных расходов, порядка и базы распределения последних.

4. Организация «план-факт» контроля проектной деятельности.

5. Разработка системы финансовых показателей, характеризующих эффективность деятельности, а также алгоритмов для их расчетов в рамках разных уровней управления.

Рассмотрим подробнее основные подходы к их решению.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ПРОЕКТ» И ЕГО ОСНОВНЫХ ХАРАКТЕРИСТИК

Организация УУ требует определения самого понятия «проект» и его основных характеристик, разработки шаблонов первичных документов, на основании которых в УУ будут отражаться специфические операции открытия и закрытия проекта, изменения статуса или менеджера проекта и т.п.

В УУ необходимо сформировать отдельный аналитический разрез «Проекты» со своими свойствами, атрибутами. В качестве примера последних можно привести наименование проекта, приоритет, сроки начала и окончания, признак (внешний проект или внутренний), заказчик, менеджер проекта, статус проекта. Следует учесть, что многие проекты имеют сложную иерархическую структуру и соотносятся с различными документами (договорами, дополнительными соглашениями, техническими заданиями, спецификациями на поставку и т.п.).

Как отмечено в [2], для многих компаний сложно определить, к каким видам работ могут применяться проектные подходы, поскольку используется слишком узкая или слишком широкая трактовка понятия «проект». Там же предложен набор формальных критериев для выявления проектов. По опыту автора, на практике помимо критериев уникальности цели, сложности, масштабности, ограниченности во времени используется критерий наличия заказчика работы – внешнего или внутреннего. Именно факт приемки работ заказчиком означает, что проект достиг своей цели. Принятые в компании методологические решения

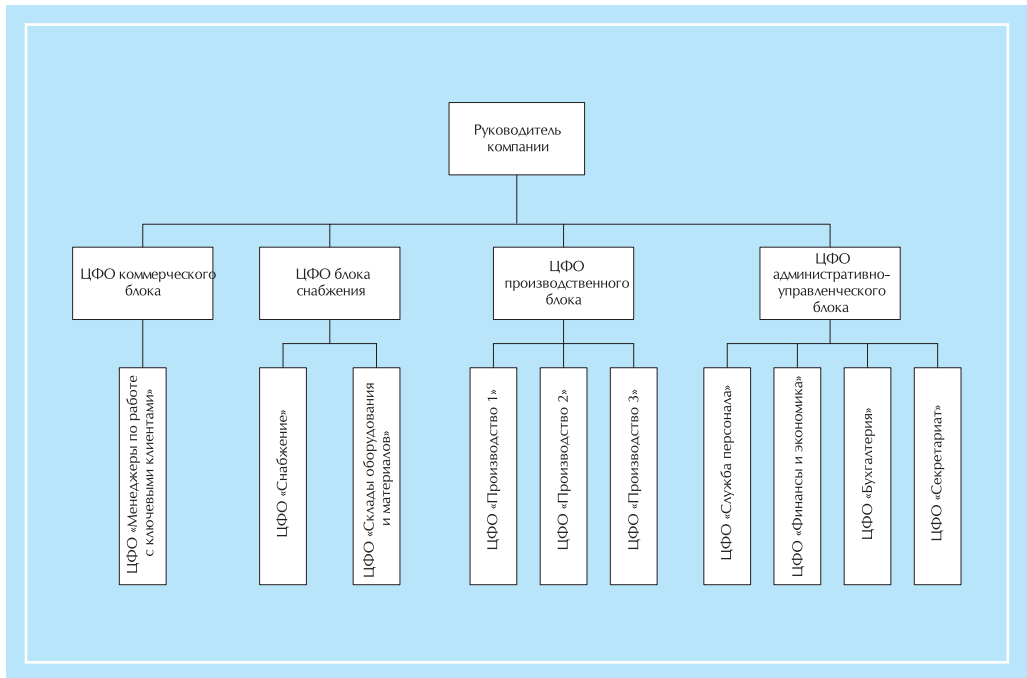
по определению понятия «проект» и его характеристик обязательно должны быть закреплены в ее внутренних нормативно-методологических документах.

ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ СТРУКТУРЫ КОМПАНИИ

Правильно сформированная финансовая структура компании позволяет руководителям планировать и оценивать доходы, расходы и финансовые результаты в разрезе видов деятельности и подразделений. Финансовая структура компании определяет состав бюджетов и порядок их консолидации.

Примерная *финансовая структура* проектно-ориентированной компании, оказывающей услуги в таких областях, как НИОКР, информационные технологии, консалтинг и аудит, приведена на рисунке.

Данная финансовая структура компании широко применяется на практике. Традиционно производственные, административно-управленческие ЦФО и ЦФО блока снабжения идентифицируются как центры затрат, а ЦФО коммерческого блока – как центр доходов от продаж внешним заказчикам. При таком подходе формируются отдельно бюджет продаж, за который отвечает ЦФО коммерческого блока, и бюджеты расходов. Прямые проектные расходы возникают в ЦФО производственного блока, а доходная часть бюджетов проектов – в ЦФО коммерческого блока. При составлении мастер-бюджетов компании не требуется исключение внутренних оборотов между ЦФО, поскольку таковые не возникают.



Пример финансовой структуры проектно-ориентированной компании

Однако определение ЦФО производственного блока как центров затрат неприемлемо для компаний, применяющих *трансфертное ценообразование*¹.

Преимуществом трансфертного ценообразования является возможность максимизировать прибыль всей компании за счет максимизации прибыли отдельных ЦФО, участвующих в производственной цепочке, поскольку оно мотивирует сотрудников всех подразделений в производственной цепочке на обеспечение прибыльности деятельности, повышает ответственность руководителей подразделений, создает единую базу для оценки и сравнения результатов деятельности подразделений. Подходы к его применению в проектно-ориентированных компаниях представлены в [3].

¹ *Трансфертная цена – это цена, по которой одно подразделение компании передает другому продукцию, результаты работ, услуги.*

Реализация продукции, работ, услуг по трансфертным ценам зеркально формирует доходы ЦФО-поставщика и расходы ЦФО-покупателя продукции, работ, услуг. В качестве ЦФО-покупателя может выступать ЦФО коммерческого блока, привлекающий для выполнения работ различные производственные подразделения, либо один из ЦФО производственного блока, нанимающий внутренних соисполнителей. Целесообразно, чтобы менеджер проекта был сотрудником ЦФО-покупателя, так как именно он формирует проектную команду, в том числе путем привлечения ЦФО-поставщиков, и руководит ее работой, отвечает за успешное завершение проекта. Поэтому возможно выделение в рамках финансовой структуры отдельного ЦФО менеджеров проектов, который будет выполнять функции внутреннего покупателя для выполняемых компанией проектов.

При применении трансфертного ценообразования ЦФО производственного блока должны быть определены как центры прибыли, поскольку они реализуют свои работы, услуги другим подразделениям и отвечают за свой финансовый результат. В зависимости от распределения функций между подразделениями ЦФО коммерческого блока являются центрами прибыли, выступая в роли внутренних покупателей работ, услуг, или центрами доходов, если в их функции входит только проведение продаж внешним клиентам.

Применение трансфертного ценообразования не приводит к изменению себестоимости и финансового результата проекта в рамках компании в целом: происходит только распределение маржинальной прибыли проекта между ЦФО, участвующими в его реализации. В процессе составления консолидированных бюджетов на уровне компании необходимо исключение внутренних оборотов между ЦФО.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СОСТАВА ПРЯМЫХ ПРОЕКТНЫХ ЗАТРАТ И КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ

Все расходы по своей экономической сущности в зависимости от способа включения в себестоимость могут быть разделены на прямые и косвенные. *Прямые расходы* относятся непосредственно на себестоимость проектов и вызваны их реализацией. *Косвенные расходы* – это расходы, связанные с выполнением нескольких проектов, нескольких видов работ, услуг. К ним относятся расходы на управление и обслуживание производства. Косвенные расходы методом распределения могут включаться в себестоимость проектов или списываться

на расходы периода в полном объеме в зависимости от принятой учетной политики для УУ.

Бюджеты проектов обычно составляются по прямым проектным затратам на основе принципа релевантности, т.е. в расчет принимаются только те затраты, которые непосредственно связаны с выполнением конкретного проекта и которые отсутствуют, если проект не будет реализован. Это связано с тем, что менеджеры проектов имеют возможность управлять только прямыми проектными затратами. Поэтому одним из самых важных показателей эффективности проектной деятельности является именно маржинальная прибыль проекта, равная выручке по проекту минус прямые проектные расходы. Однако ЦФО, являющиеся как покупателями, так и поставщиками работ, услуг, а также компания в целом, несут свои косвенные расходы, порядок распределения которых на проекты или списания на финансовые результаты необходимо определить. Выбор базы распределения косвенных расходов – сложная методологическая задача, решение которой в проектно-ориентированной деятельности бывает достаточно субъективным из-за отсутствия пригодной для анализа статистической информации за предыдущие периоды времени.

В ряде отраслей, специфика деятельности которых может быть отнесена к проектно-ориентированной, еще в советский период были разработаны отраслевые нормативные документы, регламентирующие порядок калькулирования себестоимости, в том числе состава, порядка учета и распределения косвенных расходов. В качестве примера можно привести Инструкцию о порядке нормирования,

учета и распределения накладных расходов в строительномонтажных организациях Министерства промышленного строительства СССР. (РД 65.90-85 утверждена и введена в действие Министерством промышленного строительства СССР 1 августа 1985 г.). Данным документом устанавливается средняя норма накладных расходов к сметной стоимости прямых затрат, используемая при планировании. Фактические накладные расходы основного производства предлагается включать в себестоимость строительномонтажных работ по каждому объекту, а распределение их между объектами производить пропорционально сумме прямых затрат (по строительным работам, монтажу металлоконструкций и капитальному ремонту) или пропорционально сумме основной заработной платы рабочих (по монтажу оборудования). Еще один отраслевой нормативный документ, который может быть использован при организации учета и распределения накладных расходов в проектной деятельности – Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утверждены от 15 июня 1994 г. № ОР-22-2-46). В соответствии с документом накладные расходы в себестоимости научно-технической продукции распределяются пропорционально объемам выполненных работ по отдельным договорам в договорных ценах. Допускается и другие варианты: распределение накладных расходов пропорционально затратам на оплату труда работников, непосредственно занятых созданием научно-технической продукции, стоимости основных производственных фондов или иным способом, отражающим специфику научной организации.

Из изложенного следует, что существует большое количество возможностей для выбора базы распределения, при этом достаточно сложно обосновать преимущества какого-то одного варианта. На наш взгляд, может быть успешно применен метод «директ-костинг» [4], подразумевающий разделение затрат на переменные (в нашем случае – прямые проектные) и постоянные. При применении этого метода косвенные расходы отдельных ЦФО и компании в целом можно рассматривать как условно-постоянные и ежемесячно списывать на финансовый результат ЦФО и компании соответственно.

С помощью метода «директ-костинг» обеспечиваются:

- контроль такого важного показателя, как маржинальный доход;
- выявление наиболее прибыльных проектов, что позволяет оперативно реагировать на изменение рыночной ситуации;
- определение точки безубыточности;
- оценка чувствительности проектов к изменению условий их реализации.

Ограничением метода является обязательное наличие большого числа одновременно выполняемых проектов с различными сроками завершения для сглаживания колебаний финансового результата в разные периоды времени. Определенные сложности в применении метода «директ-костинг» могут быть вызваны наличием существенных переменных коммерческих расходов, что, однако, обычно не свойственно проектной деятельности.

Одной из актуальных частных задач для компаний, выполняющих проекты для внешних заказчиков, является учет и анализ эффективности затрат, понесенных на этапе пресейла

(до заключения договора с заказчиком). Эти затраты необходимо отличать от расходов на маркетинговые мероприятия, которые направлены на рынок в целом, а не на конкретного заказчика. Затраты на проведение пресейлов могут включать не только стоимость привлекаемых для участия в них трудовых ресурсов, но и командировочные расходы, приобретение материалов и оборудования, и составлять значительные суммы.

По нашему мнению, в случаях, когда пресейловые мероприятия помимо участия менеджера по продажам требуют привлечения дополнительных ресурсов, целесообразно открывать мини-проект с собственным бюджетом, имеющий в учете признак «пресейл». При его успешном завершении все накопленные затраты переносятся на проект, ставший результатом предпродажной работы, в противном случае – списываются на финансовые результаты ЦФО, ответственного за проведение пресейла.

Во избежание накопления безрезультатных затрат такого рода в незавершенном производстве необходимо как минимум раз в год проводить их инвентаризацию, по результатам которой принимается решение о списании неэффективных затрат на финансовый результат. Такой подход позволяет оптимизировать данный вид расходов и создать систему оценки эффективности работы менеджеров, занимающихся продажами.

ОРГАНИЗАЦИЯ «ПЛАН-ФАКТ» КОНТРОЛЯ ПРОЕКТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Проектно-ориентированная деятельность требует специфического подхода к организации «план-факт» конт-

роля и анализу затрат. Традиционный подход, применяемый для бюджетного контроля операционной деятельности, в этом случае мало приемлем, поскольку основан на сравнении только плановых и фактических затрат на определенный момент времени. В проектно-ориентированной деятельности для контроля выполнения проектов важно не только соотносить понесенные расходы с плановыми величинами, но и дополнительно учитывать фактически освоенный на момент проведения контроля объем работ.

Пример. По состоянию на отчетную дату в соответствии с бюджетом проекта плановая стоимость запланированных работ (ПСЗР) составляет 0,5 млн руб., а фактическая стоимость выполненных работ (ФС) – 0,7 млн руб. При традиционном «план-факт» контроле налицо перерасход, т.е. отрицательное отклонение в сумме 0,2 млн руб. Применение рекомендуемого во многих источниках метода освоенного объема позволяет провести более глубокий анализ фактических данных о выполнении проекта.

Добавим в рассматриваемый пример дополнительные условия. Предположим, что в соответствии с планом проекта на отчетную дату должен быть выполнен первый этап проекта. Именно по этому этапу плановая стоимость работ составляет 0,5 млн руб. Фактически же был выполнен не только первый этап, но и 50% работ второго этапа. Плановая стоимость работ второго этапа равна 0,8 млн руб. Примем допущение, что распределение затрат во времени в рамках одного этапа является равномерным¹. Тогда

¹ На практике могут быть приняты и другие варианты распределения затрат во времени вплоть до экспертной оценки в зависимости от специфики проектов.

освоенный объем (ОО) по двум этапам (плановая стоимость выполненных работ) равен $0,5 + 0,8 / 2 = 0,9$ млн руб., а отклонение по стоимости (ОС) равно $ОО - ФС = 0,9 - 0,7 = 0,2$ млн руб.

В рассматриваемом примере освоенный объем превышает фактические затраты, соответственно налицо экономия бюджета. В противном случае имеет место перерасход бюджета. При этом отклонение по срокам равно $ОО - ПСЗР = 0,9 - 0,5 = 0,4$ млн руб. Поскольку освоенный объем превышает плановый, имеет место опережение по срокам, в противном случае – отставание от графика. Вопросы, связанные с применением метода освоенного объема, подробно освещены, например, в [5].

РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Все финансовые показатели, используемые для анализа эффективности деятельности компании, могут быть разделены на три основные группы.

*Показатели текущей деятельности*² отражают эффективность основной деятельности компании. Для проектно-ориентированных компаний это в первую очередь эффективность выполнения проектов по договорам с внешними заказчиками и эффективность использования ресурсов, например персонала.

Показатели инвестиционной деятельности отражают эффективность осуществляемых компанией инвестиций. Наиболее часто в инвестиционном анализе используются ROI (норма возврата инвестиций), NPV (чистая приведенная стоимость), IRR (внутренняя норма доходности).

*Показатели финансовой деятельности*¹ отражают эффективность привлечения в компанию и использования различных источников финансирования.

Некоторые авторы выделяют и четвертую группу показателей – показатели *стратегической эффективности* [6]. К таким показателям, например, могут быть отнесены EVA – экономическая добавленная стоимость, EPS – прибыль на акцию и т.п.

Приведенные показатели достаточно широко освещаются в экономической литературе. Однако в ряде случаев их применение для проектно-ориентированных компаний имеет свою специфику [7]. В сфере оказания таких профессиональных услуг, как аудит и консалтинг, информационные технологии, НИОКР, рекламные услуги, одной из основных составляющих издержек является оплата труда, а доля внеоборотных активов в структуре баланса незначительна. Также в этих сферах деятельности в меньшей степени используют привлечение заемных денежных средств, стараясь получить от заказчиков частичную предоплату выполняемых работ (услуг). Поэтому такие показатели, как рентабельность собственного капитала, оборачиваемость активов, коэффициенты финансовой зависимости, не слишком показательны при анализе их деятельности. Марк К. Скотт предлагает в качестве основных финансовых показателей для таких компаний использовать чистый денежный поток,

¹ В экономической литературе для названия этой группы показателей обычно используется термин «операционная деятельность». Однако для проектно-ориентированных компаний представляется более адекватным термин «текущая деятельность», поскольку с точки зрения проектного управления операционная деятельность противоположна проектной.

маржинальную прибыль на одного сотрудника, долю расходов на оплату труда в выручке и чистую прибыль на партнера/на акцию. Для компаний, имеющих более сложную структуру издержек и значительную долю внеоборотных активов и запасов в валюте баланса, например, выполняющих проекты в строительстве, применение традиционно рекомендуемых показателей оправдано и дает хорошие результаты.

Ниже приведен примерный перечень финансовых показателей текущей деятельности для проектно-ориентированных компаний, оказывающих профессиональные услуги, в рамках трех уровней управления: компанией в целом, ЦФО и проектами.

Управление компанией в целом:

суммарная выручка по проектам/
выручка на одного сотрудника³;

маржинальная прибыль/маржинальная прибыль на одного сотрудника;

операционная прибыль/операционная прибыль на одного сотрудника;

прибыль до налогообложения;

чистая прибыль;

прибыль на акцию/ на партнера;

рентабельность продаж;

доля накладных расходов/расходов на оплату труда в выручке;

накладные расходы на одного сотрудника;

соотношение дебиторской и кредиторской задолженности;

доля просроченной дебиторской задолженности в общем объеме дебиторской задолженности.

Управление ЦФО производственного блока:

рентабельность по маржинальной прибыли;

маржинальная прибыль проектов/
маржинальная прибыль на одного сотрудника;

выручка по проектам/выручка на одного сотрудника;

операционная прибыль/операционная прибыль на одного сотрудника;

доля накладных расходов/расходов на оплату труда в выручке.

Управление ЦФО коммерческого блока:

объем продаж;

объем продаж на одного менеджера по работе с ключевыми клиентами;

объем просроченной дебиторской задолженности;

доля просроченной дебиторской задолженности в общем объеме дебиторской задолженности;

отношение суммы затрат на проведение пресейловых мероприятий к выручке;

доля неэффективных пресейловых затрат в общей сумме пресейловых затрат.

Управление проектами:

маржинальная прибыль проекта;

рентабельность проекта по маржинальной прибыли;

перерасход/экономия относительно бюджета для завершенных проектов;

показатели освоенного объема для выполняемых проектов.

В связи с тем, что в проектно-ориентированных компаниях одной из наиболее существенных статей затрат являются расходы на оплату труда, важно использовать показатели, основанные на величине ФОТ и среднесписочной численности сотрудников, а также показателей, от-

³ При расчете приведенных показателей «на одного сотрудника» должна учитываться среднесписочная численность за соответствующий период.

ражающих эффективность использования персонала. В связи с этим необходимо упомянуть не финансовый, но чрезвычайно актуальный показатель – процент использования («утилизации») персонала в работе на проектах. Он показывает отношение рабочего времени, в течение которого трудовые ресурсы производственного ЦФО были заняты работой на проектах, по отношению ко всему отработанному ими времени за конкретный период. Данный показатель может быть также представлен в виде отношения рабочего времени, отработанного на проектах, к общему фонду рабочего времени за период. Очевидно, что для расчета этого показателя необходимо организовать учет рабочего времени персонала, что может быть сделано в оперативном контуре управленческого учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кузнецова Е.В. Проектный и управленческий учет // «Финансовая газета». – 2011. – № 32 (1024).
2. Богданов В.В. Управление проектами. Корпоративная система – шаг за шагом. – М.: Манн, Иванов и Фербер, 2012.
3. Кузнецова Е.В. Применение трансфертного ценообразования в компаниях, осуществляющих проектную деятельность // «Финансовая газета». – 2011. – № 44 (1036).
4. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993.
5. Фурт С.Д. О проблемах использования метода освоенного объема для анализа статуса проектов // Инициативы XXI века. – 2009. – № 3.
6. Клочков А.К. КPI и мотивация персонала: полный сборник практических инструментов. – М.: Эксмо, 2010.
7. Скотт М.К. Фирма профессиональных услуг. Руководство для менеджера по максимизации прибыли и стоимости / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004.