

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

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

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Krzysztof Dziadek

Politechnika Koszalińska

e-mail: krzysztof.dziadek@tu.koszalin.pl

SPECYFIKA, ZAKRES I NARZĘDZIA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ PROJEKTÓW DOFINANSOWANYCH Z UNII EUROPEJSKIEJ*

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki rachunkowości zarządczej projektów, ze szczególnym uwzględnieniem projektów dofinansowanych z UE. Dla osiągnięcia zamierzonego celu wskazano istotę i cele rachunkowości zarządczej oraz różnice między rachunkowością zarządczą w działalności powtarzalnej i projektowej. W artykule przedstawiono również propozycję zakresu oraz narzędzi rachunkowości zarządczej, które mogą być wykorzystywane w zarządzaniu projektami unijnymi.

Słowa kluczowe: projekt, Unia Europejska, rachunkowość zarządcza.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.11

1. Wstęp

Ze względu na obowiązki informacyjno-sprawozdawcze wynikające z regulacji dotyczących pozyskiwania i rozliczania funduszy unijnych koordynatorzy projektów, kierownicy zespołów projektowych oraz pozostali menedżerowie muszą zajmować się wieloma zagadnieniami, które nierzadko w sposób znaczny absorbują ich czas pracy oraz wymagają zaangażowania dodatkowych zasobów kadrowych. Niektóre z tych obowiązków mogą być wypełniane w ramach funkcjonujących w jednostkach systemów rachunkowości zarządczej.

Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z UE.

* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2012/05/N/HS4/00282.

2. Istota i cele rachunkowości zarządczej

R. Gmińska, dokonując analizy definicji rachunkowości zarządczej zawartych w polskiej literaturze, podzieliła je na dwie grupy [Gmińska 2010, s. 76]. W pierwszej grupie podkreśla się, że informacje wytworzone w ramach rachunkowości zarządczej są **zorientowane na proces decyzyjny**, w drugiej wskazuje się na wykorzystanie informacji zarządczych w **osiąganiu celów organizacji**.

Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie menedżerom informacji niezbędnych do realizacji procesów decyzyjnych, w szczególności związanych z planowaniem, pomiarem dokonań, szacowaniem i oceną realizacji celów podmiotu oraz motywowaniem pracowników [Sobańska 2009, s. 68].

Znaczenie, cele, zakres, perspektywa rachunkowości zarządczej oraz stosowane przez nią rozwiązania ulegają przemianom w miarę zmieniających się potrzeb na informacje zarządcze. Początkowo rachunkowość zarządcza była zorientowana głównie na operacyjną działalność przedsiębiorstwa i wykorzystywała narzędzia bazujące na informacjach pochodzących z systemu rachunkowości finansowej. Obecnie rachunkowość zarządcza koncentruje się na budowaniu i realizacji strategii biznesowej, wykorzystując przy tym szereg metod umożliwiających pozyskiwanie informacji finansowych i niefinansowych na temat różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa (por. [Świdarska 2010, s. 20]).

Potrzebę zmiany znaczenia rachunkowości zarządczej zauważył Institute of Management Accountants (IMA), który w zmodyfikowanej definicji traktuje ten termin jako: „zawód, który na zasadzie partnerstwa angażuje się w proces podejmowania decyzji zarządczych, opracowywania systemów planowania i pomiaru wyników oraz dostarcza wiedzy eksperckiej w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli w celu wspierania kierownictwa w formułowaniu i realizacji strategii organizacji” [IMA 2008]. Porównując tę definicję z definicją sformułowaną w 1981 r.¹, można stwierdzić, że wraz z rosnącymi potrzebami informacyjnymi menedżerów wzrosła ranga pracowników rachunkowości zarządczej. Ich tradycyjnie postrzegana rola dostawców informacji zarządczych została rozszerzona o współuczestnictwo w procesach planowania systemów informacyjnych i podejmowaniu decyzji biznesowych.

3. Rachunkowość zarządcza w działalności powtarzalnej i projektowej

W literaturze wskazuje się na różnice w stosowaniu rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej odnoszące się do działalności powtarzalnej i projektowej. Róż-

¹ W poprzedniej wersji definicji termin ten określano jako: „proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji finansowej wykorzystywanej przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli organizacji, a także w celu zapewnienia właściwego wykorzystania oraz odpowiedzialności jej zasobów” [IMA 2008].

nice te wynikają przede wszystkim ze specyfiki obu form działalności [Klinowski 2010, s. 29; Łada, Kozarkiewicz 2010, s. 53].

Ogólnie ujmując, można stwierdzić, że działalność rutynowa ma charakter permanentny, powtarzalny, bez wyznaczonej daty zakończenia, jest zorientowana na generowanie identycznych rezultatów, bądź rezultatów określonego rodzaju, poprzez wykorzystanie zasobów organizacji w sposób ciągły. Z kolei działalność projektowa charakteryzuje się: niepowtarzalnością, unikatowością, metodycznym działaniem, ograniczeniami czasowymi, jednorazowymi procesami, orientacją na ściśle określonym i jedynym w swoim rodzaju rezultacie [Baguley 2008, s. 10]. Wymienione cechy wymagają odmiennego podejścia w prowadzeniu rachunkowości zarządczej.

Tabela 1. Cechy wyróżniające rachunkowość zarządczą w działalności powtarzalnej i projektowej

Kryterium	Działalność powtarzalna	Działalność projektowa
Specyfika ośrodków odpowiedzialności	układ pionowy (funkcjonalny), stałe ośrodki odpowiedzialności	układ poziomy (projektowy) zmienne i tymczasowe ośrodki odpowiedzialności
Terminy stosowania instrumentów rachunkowości zarządczej	określone ramy czasowe	zbieżność z cyklem życia projektu/ /portfela projektów, procesem doboru portfela projektów
Zakres danych wykorzystywanych w budżetowaniu	dane historyczne	dane opracowywane od podstaw, dane porównawcze ze zrealizowanych projektów
Sposób pomiaru rozmiarów działalności	analiza wielkości produkcji, sprzedaży	analiza stopnia wykonania harmonogramu
Stosowane mierniki efektywności	standardowe – głównie ocena wpływu działalności na wyniki i rentowność	dostosowane do specyfiki projektu
Kontrola realizacji	okresowa analiza wyników	analiza postępów realizacji projektu, analiza powykonawcza

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Klinowski 2010, s. 29-30; Łada, Kozarkiewicz 2010, s. 61].

W tabeli 1 przedstawiono główne wyróżniki rachunkowości zarządczej, charakterystyczne dla działalności rutynowej i projektowej.

4. Zakres rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z UE

W literaturze wskazuje się specyficzne cechy projektów dofinansowanych z UE (dalej: projektów europejskich), które ze względu na ich indywidualny charakter należy wyróżnić spośród pozostałych typów projektów [Trocki 2007, s. 14-15; Grzeszczyk 2009, s. 16-17; Tkaczyński i in. 2011, s. 21]. Zasadniczym wyróżnikiem projektów europejskich jest to, że są one współfinansowane z funduszy unijnych. Pozyskiwanie środków pochodzących z budżetu UE determinuje inne cechy charakterystyczne dla tego typu projektów:

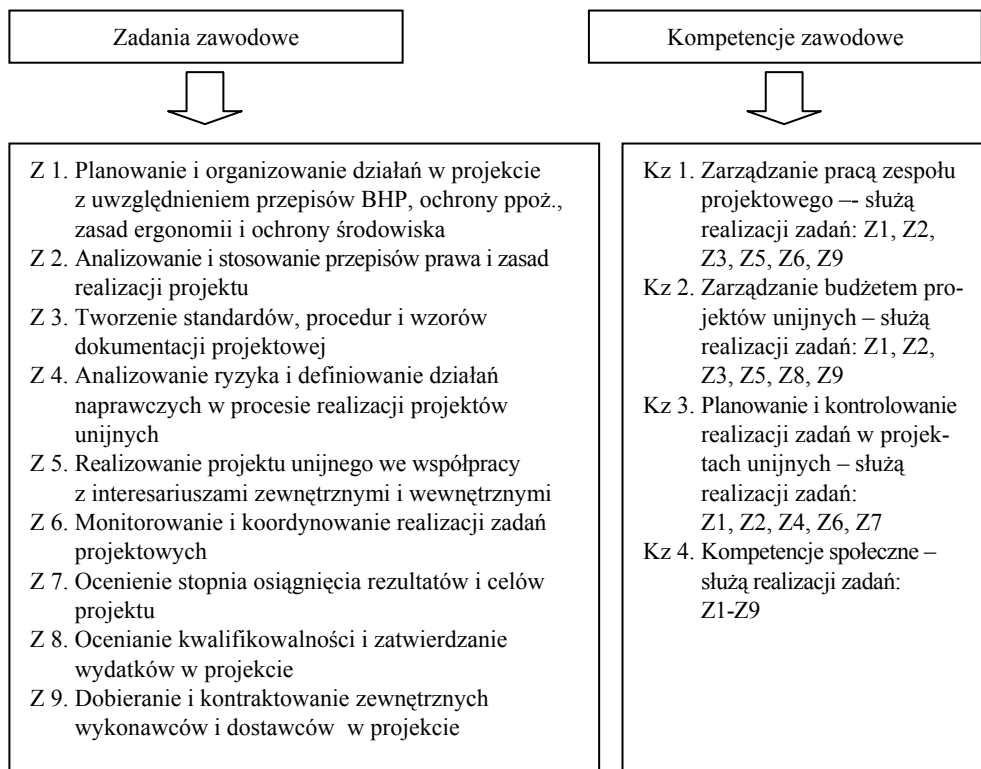
- są podporządkowane sformalizowanym regułom oraz regulacjom krajowym i europejskim; wiążą się one przede wszystkim z procedurami przygotowania, wykonania i rozliczania projektów,
- cele formułowane w projektach powinny odpowiadać priorytetom określonym na etapie programowania funduszy; w niektórych projektach cele społeczne i środowiskowe są stawiane wyżej nad celami ekonomiczno-finansowymi,
- w zarządzaniu projektem wykorzystuje się proponowane przez UE narzędzia oraz metodyki; stosowanie jednakowych rozwiązań w zakresie planowania i realizacji projektów należy uzasadnić koniecznością zapewnienia skuteczności i efektywności wykorzystania funduszy unijnych.

Przyjmując podział organizacji proponowany przez M. Ładę i A. Kozarkiewicz [2010, s. 54-55]: (1) organizacje realizujące pojedyncze projekty, (2) organizacje zorientowane projektowo i (3) tymczasowe organizacje, należy stwierdzić, iż znaczną większość przedsięwzięć współfinansowanych z UE trzeba zaliczyć do grupy pierwszej. Wynika to z tego, że projekty te są zwykle realizowane przez podmioty, które nie miały wcześniej styczności z tego typu przedsięwzięciami [Trocki 2007, s. 14]. W tych organizacjach działalność podstawowa ma charakter działalności powtarzalnej, natomiast projekty są realizowane w ramach działań dodatkowych. Zasadniczą rolą rachunkowości zarządczej stają się wówczas opracowanie budżetu i harmonogramu przedsięwzięcia, kontrola wykonania założeń projektowych, analiza odchyleń, ocena efektywności projektu itp. Wykorzystywane w tych podmiotach narzędzia rachunkowości zarządczej mają charakter wyłącznie operacyjny.

Rzadziej projekty europejskie są realizowane przez organizacje zorientowane projektowo. W tych podmiotach działalność podstawowa realizowana jest w formie projektów, natomiast ich uzupełnieniem są działania mające charakter powtarzalny. Propagowany jest tutaj model zarządzania przez projekty, w którym wykorzystuje się rozwiązania stosowane w zarządzaniu portfelami projektów. Wówczas podstawowymi zadaniami rachunkowości zarządczej są: ocena dopasowania przedsięwzięć do portfela projektów, planowanie budżetów oraz przebiegu wielu projektów, ocena portfela projektów oraz poszczególnych przedsięwzięć znajdujących się w portfelu, przeprowadzanie rachunku kosztów niewykorzystanych zdolności wytwórczych itp. We wspomaganie zarządzania projektami mają tutaj zastosowanie narzędzia operacyjnej (w odniesieniu do pojedynczych projektów) i strategicznej rachunkowości zarządczej (w odniesieniu do portfela projektów).

W projektach dofinansowanych z funduszy unijnych pracownicy rachunkowości zarządczej powinni wspierać kierownictwo projektu w wypełnianiu przez nich obowiązków związanych z zarządzaniem tego typu przedsięwzięciem. Zgodnie z krajowym standardem kompetencji zawodowych odnoszącym się do zawodu koordynatora projektów unijnych [Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej 2013] celem zawodowym tej grupy menedżerów jest realizacja projektów zgodnie z założeniami, osiągnięcie zamierzonych celów oraz terminowe rozliczenie przedsięwzię-

cia, zgodnie z obowiązującymi wytycznymi. W standardzie określone zostały zadania zawodowe oraz kompetencje koordynatorów projektów unijnych (rys. 1).



Rys. 1. Zadania zawodowe i kompetencje zawodowe koordynatorów projektów unijnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej 2013].

Analizując wymagania zawodowe zawarte w standardzie, dotyczące koordynatora projektów unijnych, można stwierdzić, iż zarządzanie projektami dofinansowanymi wymaga interdyscyplinarnej wiedzy eksperckiej nie tylko z zakresu organizacji i zarządzania projektów, ale również finansów, rachunkowości, znajomości zasad pozyskiwania i rozliczania funduszy unijnych. W związku z mnogością zagadnień, z którymi muszą się stykać menedżerowie w tego typu przedsięwzięciach, użytecznymi członkami zespołów kierowniczych mogą być pracownicy rachunkowości, w tym pracownicy rachunkowości zarządczej. Ich rolą powinno być wówczas wspieranie kierownictwa projektu w **zakresie zarządzania budżetem projektu oraz planowania i kontroli realizacji zadań w projektach unijnych**. Zakresem prac związanych z rachunkowością zarządczą projektów dofinansowanych z UE można zatem objąć następujące zagadnienia:

- planowanie, dokumentowanie i rozliczanie wydatków ponoszonych w projekcie, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz przyjętymi w danej organizacji zasadami finansowo-księgowymi,
- sporządzanie wniosków o płatności w obowiązujących terminach,
- kontrola wydatkowania środków i ich zgodności z budżetem (pod względem terminu, rodzaju działań, rodzaju ponoszonych kosztów, poziomu wydatków itp.),
- planowanie i koordynowanie zadań przewidzianych w projekcie, zgodnie z cyklem życia projektu,
- planowanie i kontrola poprawności finansowej usług zewnętrznych wykonywanych na rzecz projektu,
- prowadzenie i weryfikowanie dokumentacji projektu dotyczących realizacji zadań zleconych wykonawcom zewnętrznym,
- opracowywanie i weryfikowanie dokumentów wynikających z realizacji projektu (np. harmonogramy, procedury, regulaminy, deklaracje, oświadczenia),
- monitorowanie terminowości i jakości realizacji zadań projektowych, zgodnie z przyjętymi kryteriami oraz wykorzystaniem odpowiednich metod i narzędzi oceny,
- planowanie i weryfikowane osiągniętych w ramach projektu rezultatów względem wskaźników założonych w projekcie,
- opracowywanie sprawozdań i raportów z realizacji zadań w ramach projektu, zgodnie z obowiązującymi terminami i wymaganym zakresem,
- identyfikowanie czynników ryzyka występującego w projekcie,
- opracowywanie działań zapobiegawczych i naprawczych w trakcie realizacji projektu.

5. Narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystywane w zarządzaniu projektem unijnym

Pracownicy rachunkowości zarządczej, wypełniając obowiązki związane ze wspomaganiami kierownictwa w podejmowaniu decyzji i osiągnięciu zakładanych celów projektu, coraz częściej korzystają z narzędzi zaliczanych zwyczajowo do teorii i praktyki zarządzania pojedynczymi projektami. Zauważyć należy, że projekty dofinansowane z UE muszą być przygotowywane i realizowane zgodnie z unijną metodologią, zatem w wielu tego typu przedsięwzięciach stosuje się zbliżone rozwiązania dotyczące zarządzania projektem.

W różnych fazach cyklu życia projektów zachodzi konieczność wykorzystania odmiennych narzędzi rachunkowości zarządczej. W tabeli 2 przedstawiono proponowane narzędzia, które mogą być wykorzystane we wspomaganii zarządzania projektem unijnym w poszczególnych fazach realizacji projektu.

W projektach europejskich dużą wagę przypisuje się procesowi przygotowania przedsięwzięcia. Przygotowanie projektu obejmuje dwie fazy: definiowania i planowania projektu. Narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane w fazie definiowania projektu powinny umożliwić określenie:

- grup interesów związanych z projektem (beneficjentów, partnerów, osób mogących mieć wpływ na powodzenie przedsięwzięcia),
- problemów, które mogą być rozwiązane za pomocą projektu,
- oczekiwanych celów i rezultatów projektu,
- działań podejmowanych w projekcie, które zapewnią osiągnięcie zamierzonych celów,
- wskaźników weryfikujących poprawność realizacji celów i źródła ich udokumentowania,
- zagrożeń występujących w projekcie.

Tabela 2. Narzędzia rachunkowości zarządczej a fazy cyklu życia projektu

Fazy cyklu życia projektu	Narzędzia rachunkowości zarządczej
Definiowanie projektu	analiza interesariuszy, analiza problemów, analiza celów, analiza strategii, matryca logiczna projektu
Planowanie projektu	planowanie przebiegu projektów, planowanie zasobów, szacowanie kosztów, sporządzanie budżetów
Realizacja projektu	ewidencja i rozliczanie kosztów projektu, analiza odchyień kosztów, analiza odchyień harmonogramu, wskaźniki produktu i rezultatu, metoda wartości zrealizowanej, analiza kamieni milowych projektu, analiza i ocena ryzyka projektu
Zakończenie projektu	wskaźniki produktu i rezultatu, ocena efektywności finansowej projektu, wskaźnikowa analiza sprawozdań finansowych

Źródło: opracowanie własne.

Z kolei rozwiązania przyjęte w fazie planowania projektu powinny pozwolić oszacować podstawowe parametry przedsięwzięcia: jego zakres, wymagania jakościowe, czas realizacji i koszty realizacji. W wyniku planowania powstaje szczegółowa koncepcja projektu, zawierająca podział i strukturę zadań przewidzianych w projekcie, harmonogram, budżet ogólny i budżety cząstkowe (np. kosztów, źródeł finansowania, sprzedaży). W projektach unijnych narzędzia rachunkowości zarządczej powinny umożliwiać pozyskanie informacji wymaganych przy aplikowaniu o dotację, w szczególności niezbędne do sporządzenia biznesplanu, harmonogramu rzeczowo-finansowego oraz montażu finansowego.

W trakcie realizacji projektów zadaniem narzędzi rachunkowości zarządczej powinno być zweryfikowanie uzyskiwanych efektów rzeczowych i finansowych inwestycji. Kierownictwo projektu powinno w wyznaczonych terminach raportować instytucji zarządzającej/pośredniczącej danym programem operacyjnym, czy projekt jest realizowany zgodnie z przyjętym harmonogramem i budżetem. Obowiązkowe jest przy tym informowanie o wskaźnikach produktu i rezultatu osiągniętych w danym okresie oraz o (jeżeli wystąpiły) powstałych odchyleniach od tych mierników. Warto zauważyć, że wskaźniki te są często narzucane przez instytucje zarządzające [Kubera 2010, s. 130], w związku z czym nie zawsze uwzględniają wszystkie potrzeby informacyjne kierownictwa projektu. Zatem pracownicy ra-

chunkowości zarządczej powinni również korzystać z innych narzędzi, które pozwolą rejestrować postępy projektu, uwzględniając przy tym wewnętrzne potrzeby informacyjne menedżerów. W trakcie realizacji inwestycji mogą wystąpić różne zagrożenia dla poprawnej jej realizacji, dlatego równie ważne jest stosowanie odpowiednich narzędzi umożliwiających zarządzanie ryzykiem. Pozwalają one zidentyfikować ryzyko, oszacować prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia zidentyfikowanych zdarzeń oraz zaplanować działania stanowiące reakcję na ryzyko.

W ostatniej fazie (zakończenia projektu) dokonuje się oceny i podsumowania projektu pod kątem osiągnięcia zamierzonych celów i rezultatów oraz jego zgodności z budżetem i harmonogramem. W projektach unijnych rozliczenie inwestycji z instytucją zarządzającą/pośredniczącą następuje po zatwierdzeniu ostatniego wniosku o płatność. Wówczas oceny zakończonego projektu dokonuje się nie tylko pod kątem terminowości poniesienia wydatków i zrealizowania zaplanowanych prac, lecz także na podstawie porównania wartości wskaźników produktu i rezultatu z wartościami docelowymi. Należy podkreślić, że osiągnięte poziomy wskaźników po zakończeniu projektu powinny być utrzymywane w okresie tzw. trwałości projektu².

Na potrzeby rozliczenia kierownictwa i zespołów projektowych pomocne mogą być również narzędzia służące do oceny efektywności finansowej projektu, np. metoda zaktualizowanej wartości netto (NPV), metoda finansowej zdyskontowanej wartości netto projektu (FNPV/C), metoda finansowej zdyskontowanej wartości netto z kapitału własnego (FNPV/K). Po zrealizowaniu inwestycji warto także zbadać, jak uzyskiwane rezultaty z projektu wpłynęły na pozycję finansową organizacji. Najprostszym wówczas rozwiązaniem jest okresowa analiza sprawozdań finansowych za pomocą wskaźników rentowności, płynności finansowej, struktury kapitału³.

6. Zakończenie

Wyniki przeprowadzonych kontroli projektów realizowanych w latach 2007-2013 ujawniają problemy, które pojawiły się w trakcie realizacji przedsięwzięć dofinansowanych na szczeblu krajowym i regionalnym (wyniki te są publikowane na stronach internetowych krajowych i regionalnych programów operacyjnych). Ujawnione błędy oraz nieprawidłowości potwierdzają potrzebę wprowadzania rozwiązań, które mogłyby zapewnić sprawniejsze zarządzanie projektami.

Proponowany zestaw narzędzi rachunkowości zarządczej dla projektów dofinansowanych z UE powinien dostarczyć wsparcia metodycznego we wszystkich fazach cyklu życia projektu. Zauważyć jednak należy, iż w praktyce przekonanie

² W przedsiębiorstwach zaliczanych do sektora mikro i MSP okres ten wynosi 3 lata od zakończenia projektu, a dla pozostałych jednostek – 5 lat.

³ Przykład oceny zrealizowanego projektu unijnego z wykorzystaniem wskaźników produktu i rezultatu oraz analizy finansowej sprawozdań finansowych przed podjęciem inwestycji, w jej trakcie i po zakończeniu zaprezentowano w opracowaniu [Tokarski, Konieczka 2012].

kierowników projektów do stosowania rozwiązań, które nie są wymagane w programach operacyjnych, może się okazać bardzo trudne. Taką tezę potwierdzają przykładowo wyniki badań K. Borowskiej [2012, s. 163-164]. Z badania sondażowego (ankieta) przeprowadzonego w grupie 30 projektodawców z województwa małopolskiego, śląskiego, łódzkiego i świętokrzyskiego wynika, że:

- 60% badanych nie zna metodyki rekomendowanej przy realizacji programów i projektów unijnych – *Project Cycle Management* (PCM),
- tylko połowa deklarujących znajomość PCM wykorzystywała matrycę logiczną do przygotowania projektu,
- 70% nieznających metodyki PCM wskazało wykorzystanie wniosku o dofinansowanie do planowania projektu, natomiast 47% podmiotów z tej samej grupy uznało umowę o dofinansowanie i wnioski o płatność za narzędzia usprawniające realizację projektu.

Autorka stwierdza, iż przyczyną braku znajomości i niewykorzystania matrycy logicznej do opracowywania projektu jest przekonanie wśród projektodawców, że „planowanie jest marnotrawieniem czasu, który można poświęcić m.in. na realizację bieżących działań” [Borowska 2012, s. 164].

Literatura

- Baguley P., 2008, *Project Management*, Arnold Publishers, London.
- Borowska K., 2012, *Zastosowanie metody Project Cycle Management w zarządzaniu projektami współfinansowanymi ze środków unijnych*, [w:] P. Czubik, Z. Mach (red.), *Hereditas Mercaturae – księga pamiątkowa ku pamięci prof. Stanisława Miklaszewskiego*, Instytut Multimedialny, Kraków.
- IMA, Institute of Management Accountants, 2008, *Statements on Management Accounting: Definition of Management Accounting*, <http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/SMA/Definition%20of%20Management%20Accounting.pdf> (10.04.2014).
- Gmińska R., 2010, *Rachunkowość zarządcza w polskiej literaturze przedmiotu*, [w:] *Kluczowe problemy teorii i praktyki rachunkowości*, t. II, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, s. 75-82.
- Grzeszczyk T.A., 2009, *Ocena projektów europejskich 2007-2013*, Placet, Warszawa.
- Klinowski M., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na projekty*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Kubera P., 2010, *Pomoc inwestycyjna dla przedsiębiorców w Unii Europejskiej*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty rachunkowości zarządczej i controllingu*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej, Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich, 2013, *Krajowy standard kompetencji zawodowych. Koordynator projektów unijnych* (242102), Warszawa.
- Sobańska I. (red.), 2009, *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Świdorska G., 2010, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, [w:] G. Świdorska (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Tkaczyński J.W., Świstak M., Sztorc E., 2011, *Projekty europejskie. Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych*, C.H. Beck, Warszawa.

Tokarski M., Konieczka T., *Działalność inwestycyjna wsparta dotacjami unijnymi a pozycja finansowa przedsiębiorstwa*, [w:] S. Sojak (red.), *Rachunkowość. Dylematy praktyki gospodarczej*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2012.

Trocki M., Grucza B. (red.), 2007, *Zarządzanie projektem europejskim*, PWE, Warszawa.

SPECIFIC NATURE, SCOPE AND TOOLS OF ACCOUNTING MANAGEMENT OF PROJECTS CO-FINANCED FROM THE EUROPEAN UNION

Summary: The purpose of this article is to present the specifics of management accounting projects, with particular emphasis on projects co-financed from the EU. In order to achieve the intended purpose the specific nature and objectives of management accounting are presented, as well as the differences between management accounting in repetitive activities and in projects. The paper also shows a proposal for the scope and instruments of management accounting that can be used in the management of EU projects.

Keywords: project, European Union, accounting management.