

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-523-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
Piotr Bednarek: Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym	41
Renata Biadacz: Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
Małgorzata Białas: Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach	67
Anna Bieniasz: Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
Adam Bujak: Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	103
Andrzej Bytniewski: Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
Halina Chłodnicka: Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
Joanna Dyczkowska: To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
Joanna Dynowska: Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych	168
Krzysztof Dziadek: Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań	176
Wojciech Flieger: Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

Magdalena Jaworzyńska: Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
Marcin Jędrzejczyk: Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą	208
Angelika Kaczmarczyk: Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw	216
Zdzisław Kes: Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia	235
Marcin Klinowski: Determinanty sukcesu projektów	245
Konrad Kochański: Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
Tomasz Kondraszuk: Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
Magdalena Kowalczyk: Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
Jarosław Kujawski: Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej	295
Agnieszka Lew: Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
Krzysztof Małys: Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi	333
Marek Masztalerz: Komunikacja w rachunkowości zarządczej	343
Remigiusz Napiecek: Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej	352
Bartłomiej Nita: Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
Edward Nowak: Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości	373
Marta Nowak: Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
Michał Poszwa: Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania	393
Marzena Remlein: Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych	409

Dorota Śladkiewicz: Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
Wiesław Szczęsny: „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw	436
Alfred Szydelko: Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość	446
Magdalena Szydelko: Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze	456
Agnieszka Tubis: Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
Piotr Urbanek: Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
Wiesław Wasilewski: Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
Aleksandra Wiercińska: Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
Grzegorz Zimon: Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw	500

Summaries

Anna Balicka: Ecological controlling in the company.....	13
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller: The process of controlling implementation in companies practice	22
Wioletta Baran, Sylwia Morawska: Management control in organizational units of courts	32
Piotr Bednarek: Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector	41
Renata Biadacz: Historical aspect of income statement of interwar period in Poland	55
Małgorzata Białas: Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
Anna Bieniasz: Determinants of return on equity of companies in the food industry	76
Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka: Strategic controlling of universities	84
Adam Bujak: The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	103
Andrzej Bytniewski: A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling	111
Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak: Financial controlling in the EU projects implemented in public universities	121

Halina Chłodnicka: Valuation of an insolvent business vs. fair value	130
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
Joanna Dyczkowska: W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków	153
Joanna Dynowska: Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
Krzysztof Dziadek: Use of budgeting in the EU projects management – research findings	176
Wojciech Fliegner: Computer aid of risk management through audit procedures	186
Magdalena Jaworzyńska: Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study	196
Marcin Jędrzejczyk: The additive, cost production function in the management assessment process of business entity	208
Angelika Kaczmarczyk: Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
Zdzisław Kes: The study of fluctuation of deviations in the budgeting control	224
Iłona Kędzierska-Bujak: The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues	235
Marcin Klinowski: Project success factors	245
Konrad Kochański: Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research	255
Tomasz Kondraszuk: Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture	267
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises	277
Magdalena Kowalczyk: Personnel controlling measures in local government units.....	287
Jarosław Kujawski: Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price	295
Agnieszka Lew: Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud	306
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny: SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A.	313
Krzysztof Małys: Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
Elżbieta Marcinkowska: Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models	333
Marek Masztalerz: Communication in management accounting.....	343

Remigiusz Napiecek: Interdependence of the main areas of university activity	352
Bartłomiej Nita: The state and development trends of management accounting in 21 st century in practice	361
Edward Nowak: The discriminant function of accounting	373
Marta Nowak: Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics	383
Michał Poszwa: Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management	393
Marzena Remlein: Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
Dariusz Ryszard Rutowicz: Challenges facing management accounting of business models.....	409
Dorota Śładkiewicz: Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska: Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems	428
Wiesław Szczęsny: The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises	436
Alfred Szydelko: The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting	446
Magdalena Szydelko: A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
Agnieszka Tubis: Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
Piotr Urbanek: Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution	477
Wiesław Wasilewski: Risk controlling in cultural institutions.....	485
Aleksandra Wiercińska: The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
Grzegorz Zimon: Influence of inventory management strategy on financial results of companies	500

Krzysztof Dziadek

Politechnika Koszalińska

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

**WYKORZYSTANIE BUDŻETOWANIA
W ZARZĄDZANIU PROJEKTAMI UNIJNYMI –
WYNIKI BADAŃ***

**USE OF BUDGETING IN THE EU PROJECTS
MANAGEMENT – RESEARCH FINDINGS**

DOI: 10.15611/pn.2015.399.16

Streszczenie: Celem artykułu jest analiza rozwiązań stosowanych w ramach budżetowania do zarządzania projektami unijnymi. Badaniami objęto 218 przedsiębiorstw, które w perspektywie finansowej 2007-2013 realizowały projekty dofinansowane z 16 regionalnych programów operacyjnych. Analizowane rozwiązania miały charakter finansowy oraz organizacyjno-proceduralny. W artykule zasygnalizowano również problem z budżetowaniem kosztów, wynikający ze stosowania w projektach unijnych zasady konkurencyjności.

Słowa kluczowe: budżetowanie, projekt unijny, zarządzanie projektem.

Summary: The aim of the paper is to analyze the solutions that are used within budgeting of EU projects. The research rely on 218 companies which have received grants from 16 Regional Operational Programmes. Mentioned solutions have financial as well as organizational and procedural character. The paper also indicates a problem with cost budgeting resulting from the application of the principle of competitiveness in EU projects.

Keywords: budgeting, EU project, project management.

*Pamięć o przeszłości
oznacza zaangażowanie w przyszłość*

Święty Jan Paweł II

1. Wstęp

Budżetowanie jest uważane za jeden z najbardziej znanych i najczęściej wykorzystywanych instrumentów rachunkowości zarządczej [Duda-Piechaczek 2007, s. 45]. Podkreślić trzeba, iż sprawnie działający system budżetowania pozwala utrzymać

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

dyscyplinę kosztów, ocenić działalność ośrodków odpowiedzialności, zapewnić optymalną alokację zasobów przedsiębiorstwa, a także zidentyfikować ryzyka zagrożające realizacji zaplanowanych działań [Karmańska 2009, s. 388].

Budżetowanie jest instrumentem, który ma szerokie zastosowanie nie tylko w procesach planowania działalności przedsiębiorstwa, ale również kontroli uzyskiwanych rezultatów. Wykorzystanie analizy odchyleń jako narzędzia kontroli realizacji budżetu pozwala ocenić efektywność podejmowanych działań [Zyznarska-Dworczak 2012, s. 59], wskazując jednocześnie poprawność przyjętych założeń oraz metodologii wykorzystanej do opracowywania budżetów cząstkowych oraz budżetu całościowego.

W ostatnim czasie budżetowanie w praktyce zyskało na znaczeniu, głównie za sprawą realizacji przez przedsiębiorstwa coraz większej liczby projektów unijnych. Wnioskodawcy, którzy aplikują o fundusze z krajowych i regionalnych programów operacyjnych, mają obowiązek dołączyć do wniosku [Dziadek 2014, s. 109]:

- budżet nakładów inwestycyjnych (tzw. harmonogram rzeczowo-finansowy),
- budżet źródeł finansowania projektu (tzw. montaż finansowy),
- budżet przychodów ze sprzedaży (odrębnie dla produktów i usług powstałych w wyniku realizacji projektu oraz pozostałych produktów i usług) oraz
- budżety finansowe (bilans *pro forma*, rachunek zysków i strat *pro forma*, rachunek przepływów pieniężnych *pro forma*).

Celem artykułu jest analiza rozwiązań stosowanych w ramach budżetowania przez małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) do zarządzania projektami dofinansowanymi z funduszy unijnych. W artykule zaprezentowano częściowe wyniki badań empirycznych przeprowadzonych przez autora w ramach realizowanego grantu sfinansowanego z Narodowego Centrum Nauki.

2. Podmiot i przedmiot badań

Badanie zostało przeprowadzone wśród przedsiębiorstw, które w perspektywie finansowej 2007-2013 realizowały projekty w ramach 16 regionalnych programów operacyjnych. Respondentami były jednostki prowadzące ewidencję operacji gospodarczych w oparciu o ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013, poz. 330).

Materiał empiryczny pozyskano na podstawie badania sondażowego (ankieta pocztowa, ankieta internetowa), które autor zrealizował w okresie od lutego 2014 do stycznia 2015 r. Kwestionariusz ankiety skierowano do menedżerów oraz pracowników działów finansowo-księgowych zaangażowanych w przygotowanie i realizację projektu unijnego. W badaniu wzięło udział łącznie 218 przedsiębiorstw. Charakterystykę próby prezentuje tab. 1.

Na potrzeby analizy rozwiązań stosowanych przez beneficjentów funduszy unijnych w ramach budżetowania projektów sformułowano następujące pytania badawcze:

- 1) Kto w przedsiębiorstwie zajmuje się opracowywaniem budżetów projektów?
- 2) Czy przedsiębiorstwa w sposób świadomy prowadzą analizy kosztów na potrzeby racjonalizacji kosztów projektu? Jeśli tak, to z jaką częstotliwością komórki finansowo-księgowe przekazują dane o kosztach kierownictwu projektu?
- 3) Czy firmy prowadzą systematyczne analizy odchyień rzeczywistych kosztów od planowanych zawartych w budżecie projektu?
- 4) Czy w badanych firmach istnieją formalne procedury stosowane podczas wydatkowania środków z budżetu projektu?
- 5) Czy w projektach wyznacza się osoby uprawnione do dysponowania środkami budżetu projektu?
- 6) Czy badane przedsiębiorstwa wykorzystują konsultantów zewnętrznych przy rozliczaniu poniesionych kosztów z instytucją udzielającą dotacji z UE?

Tabela 1. Struktura ankietowanych przedsiębiorstw według wybranych cech

Kryterium podziału	Liczba	Kryterium podziału	Liczba	Procent
Branża działalności*		Łączny budżet projektu		
Przemysł	93	poniżej 50 tys. euro	11	5,04
Usługi	72	50 tys.-100 tys. euro	30	13,76
Budownictwo	44	100 tys.-200 tys. euro	37	16,97
Handel	20	200 tys.-500 tys. euro	58	26,61
Specyfika inwestycji*		500 tys.-1 mln euro	53	24,31
Inwestycje w maszyny i urządzenia	208	1 mln-1,5 mln euro	17	7,80
Inwestycje w nowe technologie	155	1,5-2 mln euro	10	5,59
Inwestycje w kapitał ludzki	65	2-3 mln euro	2	0,92
Udział w targach	20	Razem	218	100,00
Współpraca z jednostkami naukowymi, uczelniami	6	Wielkość przedsiębiorstwa		
Uzyskanie patentów	4	Mikro	55	25,23
Doradztwo dotyczące produkcji na eksport	3	Małe	65	29,82
Doradztwo inwestycyjne	3	Średnie	98	44,95
Wzornictwo przemysłowe	1	Razem	218	100,00

* Wskazane kryteria zawierały odpowiedzi wielokrotnego wyboru.

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy wyników badań.

3. Wyniki badań

3.1. Zaangażowania pracowników w przygotowanie budżetów projektu

W ankiecie skierowanej do beneficjentów zapytano, które osoby w przedsiębiorstwie były zaangażowane w prace związane ze sporządzaniem projektu. Analiza odpowiedzi zawartych w tab. 2 wskazuje na zróżnicowanie dotyczące osób oddelegowanych do tych prac w zależności od wielkości badanych jednostek. W przedsiębiorstwach mikro znacznie częściej niż w przedsiębiorstwach małych i średnich budżety opracowują właściciele firm. Z kolei w małych i średnich jednostkach większe zaangażowanie w pracach nad budżetem występuje wśród prezesów i głównych księgowych.

Tabela 2. Osoby odpowiedzialne za sporządzanie budżetów według wielkości przedsiębiorstwa

Wielkość przedsiębiorstwa	Ekspert	Dyrektor finansowy	Główny księgowy	Prezes	Właściciel przedsiębiorstwa	Kierownicy komórek
Mikro	49,09%	1,82%	7,27%	49,09%	65,45%	61,82%
Małe	35,38%	27,69%	35,38%	70,77%	24,62%	61,54%
Średnie	40,82%	50,00%	64,29%	72,45%	6,12%	60,20%

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy odpowiedzi respondentów.

Warto w tym miejscu podkreślić również, że realizacja projektów, szczególnie twardych, wymaga odpowiedniego poziomu wiedzy technicznej. Z tego względu w prace projektowe bardzo często angażuje się kierowników różnych komórek, którzy wnoszą istotny wkład w procesy definiowania i planowania projektu, bez względu na wielkość przedsiębiorstwa.

3.2. Wykorzystanie analizy kosztów ponoszonych w projekcie na potrzeby racjonalizacji kosztów projektu

Jednym z podstawowych obowiązków beneficjentów środków unijnych jest konieczność składania okresowych (zazwyczaj po zakończeniu każdego kwartału) wniosków o płatność wraz z informacją o poziomie poniesionych kosztów projektu z podziałem na część kwalifikowalną i niekwalifikowalną. Zasadnicze wydaje się pytanie, czy menedżerowie stosują analizę kosztów jedynie na potrzeby wypełnienia obowiązków sprawozdawczych wobec instytucji udzielającej dofinansowania, czy uważają takie analizy za istotne w zarządzaniu projektem.

Z przeprowadzonego badania wynika, że w 176 (80,73%) firmach prowadzi się regularną analizę poniesionych kosztów na potrzeby zarządzania kosztami projektu. Jeśli przyjąć wielkość przedsiębiorstwa jako kryterium podziału, analizę kosztów projektu na powyższy cel prowadziły jednostki:

- mikro – 48 (87,27%) respondentów,
- małe – 50 (76,92%) respondentów,
- średnie – 78 (79,59%) respondentów.

Na pytanie o częstotliwość przekazywania danych na temat wykonania założeń budżetowych przez służby finansowo-księgowo wskazano:

- raz w tygodniu lub częściej – 3 (1,81%) respondentów,
- co miesiąc – 60 (36,14%) respondentów,
- co kwartał – 60 (36,14%) respondentów,
- co pół roku – 2 (1,20%) respondentów,
- raz na rok – 1 (0,60%) respondentów,
- *ad hoc* – 40 (24,10%) respondentów,
- nigdy¹ – 10 (6,02%) respondentów.

Jak widać, ponad jedna trzecia podmiotów uważa, że dane o postępach realizacji budżetu powinny być przekazywane w okresach miesięcznych. Tyle samo podmiotów wskazało na okresy kwartalne, czyli *de facto* na okresy, za które są składane raporty do instytucji zarządzającej (lub pośredniczącej) danym programem operacyjnym o postępach rzeczowych i finansowych inwestycji Z kolei blisko jedna czwarta ankietowanych deklaruowała, że o powyższe dane zabiegano wówczas, gdy zachodziła potrzeba ich wykorzystania (*ad hoc*).

3.3. Stosowanie analizy odchylen kosztów rzeczywistych od planowanych w usprawnianiu zarządzania kosztami projektu

Podobnie jak w poprzednim punkcie zostało sformułowane pytanie, czy firmy stosują analizy odchylen na potrzeby sterowania kosztami projektu, czy jedynie wykorzystują te analizy podczas wypełniania obowiązków sprawozdawczych z instytucjami udzielającymi wsparcia z UE. Z przeprowadzonych badań wynika, że w sposób celowy i świadomy analizy odchylen kosztów prowadziło 121 podmiotów (55,5% ankietowanych). Struktura odpowiedzi według wielkości przedsiębiorstw jest następująca:

- mikro – 36 (65,45%) respondentów,
- małe – 31 (47,69%) respondentów,
- średnie – 54 (55,10%) respondentów.

Nieco zaskakujące może wydawać się częstsze stosowanie analizy odchylen przez jednostki mikro w porównaniu z małymi i średnimi przedsiębiorstwami.

Z punktu widzenia wielkości budżetu projektu analizę odchylen deklaruowało:

- ponad 50 tys. euro – 7 (66,64%) respondentów,
- 50 tys.-100 tys. euro – 14 (46,67%) respondentów,

¹ Część respondentów prowadziła analizy wielkości poniesionych kosztów, jednak nie zabiegała o te dane od służb finansowo-księgowych. Wynikać to mogło na przykład z faktu, że powyższe dane były gromadzone przez kierownika projektu (np. w arkuszu kalkulacyjnym).

- 100 tys.-200 tys. euro – 19 (51,35%) respondentów,
- 200 tys.-500 tys. euro – 27 (46,55%) respondentów,
- 500 tys.-1 mln euro – 30 (56,60%) respondentów,
- 1,5 mln-2 mln euro – 12 (70,59%) respondentów,
- 2 mln -3 mln euro – 10 (100%) respondentów,
- 3 mln-5 mln euro – 2 (100%) respondentów.

Jak można zauważyć, projekty o wartości nakładów inwestycyjnych powyżej 500 tys. euro skupiają większą uwagę menedżerów wokół kosztów w projektach, co przekłada się na szersze wykorzystanie analizy odchyleń do zarządzania projektami.

W badaniu zapytano również respondentów, czy poza określaniem poziomu odchyleń od budżetu firmy badają przyczyny powstawania tychże odchyleń. Pozytywnej odpowiedzi udzieliło jedynie 28 podmiotów, co odpowiada 23,14% firm prowadzących analizy odchyleń.

Warto także odnotować, że w 9 firmach określano także poziom tolerancji odchyleń kosztowych. Tego typu praktyki niewątpliwie oznaczają dużą świadomość sterowania kosztami projektu, jednak są one wykorzystywane tylko w nielicznych przedsiębiorstwach.

3.4. Opracowanie formalnych procedur wydatkowania środków budżetowych

Innym sposobem racjonalizacji kosztów projektu jest opracowanie i wdrożenie procedur wydatkowania środków z budżetu projektu. Analizy uzyskanych odpowiedzi wskazują, że 83 (38,7%) badanych jednostek wdraża procedury dotyczące wydatkowania środków przeznaczonych na realizację projektu unijnego. W zależności od wielkości przedsiębiorstwa deklarację opracowania procedur wydatkowania środków budżetowych złożyły przedsiębiorstwa:

- mikro – 20 (36,36%) respondentów,
- małe – 22 (33,85%) respondentów,
- średnie – 41 (41,84%) respondentów.

Można zatem zauważyć, iż w analizowanych grupach odpowiedzi były podobne. Zupełnie inaczej prezentują się odpowiedzi przy uwzględnieniu podziału według wielkości budżetu projektu:

- ponad 50 tys. euro – 1 (9,09%) respondent,
- 50 tys.-100 tys. euro – 8 (26,67%) respondentów,
- 100 tys.-200 tys. euro – 14 (37,84%) respondentów,
- 200 tys.-500 tys. euro – 24 (41,38%) respondentów,
- 500 tys.-1 mln euro – 25 (47,17%) respondentów,
- 1,5 mln-2 mln euro – 8 (47,06%) respondentów,
- 2 mln-3 mln euro – 2 (100%) respondentów.

Na podstawie powyższych wskazań można stwierdzić, że większy budżet motywuje kierownictwo firmy do opracowania oraz udokumentowania zasad zapewniających właściwe wydatkowanie funduszy zaplanowanych w budżecie projektu.

3.5. Wyznaczanie osób uprawnionych do dysponowania środkami budżetu projektu

W badanych przedsiębiorstwach bardziej popularnym rozwiązaniem, wykorzystywanym do racjonalizacji kosztów projektu, niż opracowywanie procedur jest wyznaczanie osób uprawnionych do dysponowania środkami budżetu projektu. W tym przypadku 98 (44,95%) podmiotów zadeklarowało stosowanie tego rozwiązania.

Warto podkreślić, że wyznaczanie pracowników uprawnionych do ponoszenia wydatków w ramach budżetu było bardziej rozpowszechnione wśród przedsiębiorstw mikro niż średnich (odwrotna tendencja w porównaniu ze stosowaniem procedur):

- mikro – 27 (49,09%) respondentów,
- małe – 31 (47,69%) respondentów,
- średnie – 40 (40,82%) respondentów.

Z kolei rozkład odpowiedzi według wielkości budżetu wskazuje, że najczęściej wyznaczano osoby uprawnione do dysponowania środkami budżetowymi w projektach o wartości od 100 tys. do 1 mln euro:

- ponad 50 tys. euro – 4 (36,36%) respondentów,
- 50 tys.-100 tys. euro – 12 (40%) respondentów,
- 100 tys.-200 tys. euro – 19 (51,35%) respondentów,
- 200 tys.-500 tys. euro – 28 (48,28%) respondentów,
- 500 tys.-1 mln euro – 26 (49,06%) respondentów,
- 1,5 mln-2 mln euro – 5 (29,41%) respondentów,
- 2 mln-3 mln euro – 3 (30%) respondentów,
- 3 mln-5 mln euro – 1 (50%) respondent.

3.6. Wykorzystanie wiedzy eksperckiej podczas rozliczania kosztów z podmiotami udzielającymi dofinansowanie z UE

Finansowanie przedsięwzięć ze środków unijnych wiąże się z zasadą współfinansowania i ma charakter refundacji poniesionych kosztów [Weiss 2011, s. 107]. Aby ograniczyć ryzyko popełnienia błędów we wnioskach o płatność i sprawnie rozliczyć projekt, przedsiębiorstwa korzystają z konsultantów zewnętrznych, którzy dysponują odpowiednią wiedzą i doświadczeniem.

Wyniki przeprowadzonego badania pokazują, że 50 (22,94%) firm korzystało z usług ekspertów podczas przygotowywania rozliczeń poniesionych kosztów projektu. Z punktu widzenia wielkości przedsiębiorstwa przy składaniu wniosków o płatność *know-how* firm zewnętrznych najczęściej wykorzystywały jednostki mikro i średnie:

- mikro – 14 (25,45%) respondentów,
- małe – 9 (13,85%) respondentów,
- średnie – 27 (27,55%) respondentów.

Natomiast biorąc pod uwagę wielkość budżetu projektu, z pomocy ekspertów zewnętrznych korzystały głównie podmioty, które realizowały projekty o najwyższych i najniższych nakładach inwestycyjnych:

- ponad 50 tys. euro – 5 (45,45%) respondentów,
- 50 tys.-100 tys. euro – 8 (26,67%) respondentów,
- 100 tys.-200 tys. euro – 6 (16,22%) respondentów,
- 200 tys.-500 tys. euro – 12 (20,69%) respondentów,
- 500 tys.-1 mln euro – 11 (20,75%) respondentów,
- 1,5 mln-2 mln euro – 2 (11,76%) respondentów,
- 2 mln-3 mln euro – 4 (40%) respondentów,
- 3 mln-5 mln euro – 2 (100%) respondentów.

4. Możliwość dokładnego szacowania kosztów projektów

W badaniach prowadzonych przez autora poproszono respondentów, aby ocenili, czy podczas planowania danego przedsięwzięcia istniała możliwość:

- określenia rezultatu (wyniku) projektu, który miał charakter mierzalny,
- dokładnego zaplanowania wszystkich działań/zadań na każdym etapie inwestycji,
- precyzyjnego określenia zapotrzebowania na zasoby na każdym etapie realizacji inwestycji,
- dokładnego oszacowania kosztów na każdym etapie realizacji inwestycji.

Rozkład odpowiedzi obrazuje rys. 1.

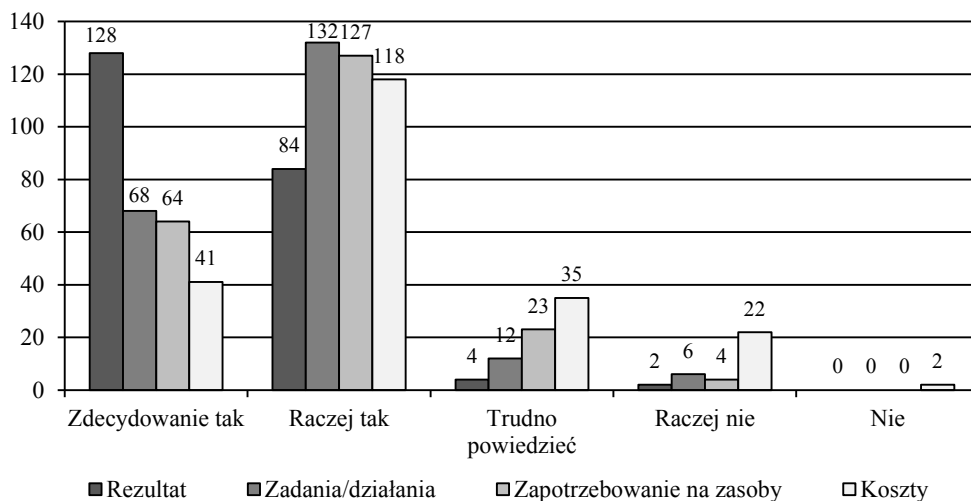
Uzyskane odpowiedzi pozwalają sugerować, że w znaczącej większości projektów było możliwe dokładne zaplanowanie rezultatów projektu (97,25% udzieliło odpowiedzi „zdecydowanie tak” lub „raczej tak”), zadań/działań (w identyczny sposób odpowiedziało 91,74% respondentów), określenie zapotrzebowania na zasoby (odpowiednio 87,62% respondentów) oraz kosztów projektu (72,94% respondentów).

Odpowiedzi dotyczące możliwości dokładnego szacowania kosztów wydają się jednak zbyt optymistyczne w zestawieniu z odpowiedziami na pytanie o konieczność wprowadzenia zmian do zakładanego na początku budżetu w trakcie realizacji projektu. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, iż w 98 podmiotach (44,95% respondentów) wprowadzono modyfikacje do budżetu projektu. Co więcej, 76 przedsiębiorstw, które wprowadziły zmiany w budżecie projektu, musiały również podpisać aneks do umowy o dofinansowanie².

Analizując odpowiedzi respondentów, sformułowano hipotezę o istnieniu związków między koniecznością modyfikacji budżetu projektu (y) a:

- wielkością budżetu projektu (x_1),
- wielkością przedsiębiorstwa (x_2).

² Zmiany w budżecie projektu unijnego są dozwolone pod warunkiem, że nie spowodują one konieczności zwiększenia wypłaty dotacji z funduszy unijnych. Modyfikacje budżetu wiążą się przede wszystkim z przesunięciami pomiędzy określonymi pozycjami budżetu projektu. Jeśli przeniesienie części kosztów z jednej pozycji budżetu do drugiej następuje w wysokości przekraczającej pewien pułap procentowy, wówczas zachodzi konieczność wprowadzenia aneksu do umowy o dofinansowanie.



Rys. 1. Ocena możliwości dokładnego zaplanowania poszczególnych elementów projektu

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy odpowiedzi respondentów.

W celu weryfikacji powyższej hipotezy posłużono się nieparametryczną analizą korelacji rho Spearmana. Wyniki analizy korelacji (tab. 3) potwierdzają istnienie dodatnich związków między badanymi parami zmiennych.

Tabela 3. Wyniki korelacji zmiennych dla istotności $p < 0,05$

Zmienne	ρ	Interpretacja
x_1	0,264	słaba zależność
x_2	0,107	bardzo słaba zależność

Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy odpowiedzi respondentów.

Trzeba jednak podkreślić, że te zależności są bardzo słabe (rx_2y) lub słabe (rx_1y). Nie można zatem jednoznacznie stwierdzić, że wraz ze wzrostem budżetu projektu (wielkości przedsiębiorstwa) prawdopodobieństwo konieczności wprowadzenia zmian do budżetu projektu będzie większe. Zatem wpływ na wprowadzone zmiany w budżecie mogą mieć inne czynniki.

5. Zakończenie

Podsumowując rozważane analizy, warto zasygnalizować problem związany z szacowaniem kosztów projektów unijnych w sytuacji konieczności stosowania w tego typu przedsięwzięciach zasady konkurencyjności. Zgodnie z tą zasadą w trakcie realizacji inwestycji beneficjenci muszą ogłosić konkurs (lub złożyć zapytanie ofertowe).

we) na dostawy lub usługi, który w zasadzie weryfikuje poprawność oszacowanego budżetu. Najczęściej stosowanym kryterium przy ogłaszania wyników konkursu jest cena (mogą jednak być brane pod uwagę również inne kryteria). W momencie przygotowywania budżetu projektu jest wręcz niemożliwe określenie z góry, która oferta zostanie wybrana i jaka będzie jej cena.

Wobec braku możliwości dokładnego oszacowania kosztów projektu warto zastanowić się nad zastosowaniem rozwiązań alternatywnych w stosunku do koncepcji budżetowania tradycyjnego (stałego, konwencjonalnego)³. W przypadku braku szczegółowych informacji na temat planowanego rezultatu projektu, realizowanych prac, zapotrzebowania na zasoby bardziej zasadne wydaje się wykorzystanie założeń budżetowania kroczącego⁴. Innym rozwiązaniem, które niestety nie znajduje uznania wśród instytucji udzielających dotacji unijnej, jest stosowanie rezerwy budżetowej, z której pokrywane mogą być koszty spowodowane okolicznościami trudnymi do przewidzenia podczas planowania projektu.

Literatura

- Duda-Piechaczek E., 2007, *Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej*, Helion, Gliwice.
- Dziadek K., 2014, *Znaczenie rachunkowości w pozyskiwaniu informacji niezbędnych do przygotowania wniosku od dofinansowanie z Regionalnych Programów Operacyjnych*, [w:] H. Lelusz (red.), *Metodyczne aspekty badań w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, Olsztyn.
- Karmańska A., 2009, *Budżetowanie jako element Systemu Informacji Planistycznej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty rachunkowości zarządczej i controllingu*, C.H. Beck, Warszawa.
- Weiss E., 2011, *Pozyskiwanie środków unijnych przez przedsiębiorstwa innowacyjne. Podejście procesowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.

³ Koncepcja budżetowania stałego polega na oszacowaniu kosztów projektu dla całego okresu realizacji projektu.

⁴ Koncepcja budżetowania kroczącego polega na dokładnym szacowaniu kosztów projektu jedynie dla wybranych okresów, po ich zakończeniu całkowity budżet przedsięwzięcia jest systematycznie aktualizowany. Szerzej na temat budżetowania stałego i kroczącego [Łada, Kozarkiewicz 2010, s. 122].