

Krzysztof DZIADEK\*

## ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W PROJEKCIE EUROPEJSKIM

*Zarys treści:* W artykule przedstawiono ogólny zarys zarządzania kosztami w projektach, ze szczególnym uwzględnieniem projektów dofinansowanych z UE. Autor artykułu zwrócił uwagę na różnice terminologiczne zarządzania projektami, przedstawił procesy charakteryzujące zarządzanie kosztami w projektach, a także sposoby klasyfikacji kosztów projektu na potrzeby decyzyjne. Ponadto wyjaśnił rolę budżetowania w planowaniu i sterowaniu kosztami projektu europejskiego.

*Słowa kluczowe:* koszt, projekt europejski, zarządzanie kosztami, procesy.

### **Wprowadzenie**

W zarządzaniu przedsiębiorstwem, jak i jego wybranymi obszarami funkcjonowania, kluczową rolę odgrywają koszty. W optymalizowaniu procesów decyzyjnych menedżerowie coraz częściej dostrzegają potrzebę zarządzania kosztami.

Zasadniczym celem artykułu jest przedstawienie, na podstawie analizy źródeł literaturowych i w oparciu o przemyślenia autora, procesów zarządzania kosztami projektów dofinansowanych z funduszy europejskich.

### **Istota i cele zarządzania kosztami**

W literaturze prezentowane są różne podejścia w zakresie definiowania pojęcia „zarządzanie kosztami”. Analizując definicje tego terminu, można zaobserwować odmienne spojrzenia autorów na rolę, jaką powinno odgrywać zarządzanie kosztami.

U. Götze przez zarządzanie kosztami rozumie ogół sposobów, środków oraz instrumentów zarządzania, które odpowiednio wcześniej i antycypacyjnie

---

\*Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych, Politechnika Koszalińska

zastosowane pozwalają określić strukturę, poziom i zachowanie kosztów w danym okresie<sup>1</sup>.

Według A. Jarugowej termin ten oznacza proces ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji, który pozwoli monitorować wpływ przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystanie zasobów w sposób efektywny<sup>2</sup>.

J. Rubik natomiast stwierdza, że zarządzanie kosztami jest procesem ciągłego, świadomego sterowania poziomem, strukturą i przepływem kosztów w przedsiębiorstwie, który zapewnia racjonalizację oraz optymalizację relacji koszty-dochody, w celu inicjowania i podejmowania decyzji usprawniających efektywność przedsiębiorstwa<sup>3</sup>.

Z przedstawionych definicji wynika, iż zarządzanie kosztami może być traktowane jako proces podejmowania decyzji przez menedżerów w zakresie ponoszonych kosztów, które mają zapewnić efektywne wykorzystanie zasobów przez przedsiębiorstwo i skuteczne jego działanie. Przez te pojęcie można rozumieć także sposoby, środki, instrumenty, za pomocą których podejmujący decyzje mogą zapewnić realizację tego procesu.

Zasadniczo zarządzanie kosztami powinno koncentrować się na trzech obszarach<sup>4</sup>:

- poziomie kosztów,
- strukturze kosztów,
- przebiegu (zachowaniu się) kosztów.

Zarządzanie poziomem kosztów polega na planowaniu optymalnego poziomu kosztów, które powinny zapewnić realizację wyznaczonych celów, a także podejmowaniu działań, które będą prowadziły do redukcji kosztów. Należy podkreślić, że obniżanie poziomu kosztów nie powinno być celem samym w sobie. Czynności podejmowane w celu ograniczania kosztów muszą być przemyślane, ponieważ obniżanie poziomu kosztów powoduje ograniczane

---

<sup>1</sup> U. Götze, *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Springer, Berlin 2004, s. 261, za: B. Zyznarska-Dworczak, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa 2012, s. 20.

<sup>2</sup> A. Jarugowa, *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*; [w:] A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzania kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000, s. 22

<sup>3</sup> J. Rubik, *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*, [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2003, nr 13 (69), s. 226; za: B. Zyznarska-Dworczak, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, poz. cyt., s. 25.

<sup>4</sup> B. Zyznarska-Dworczak, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, poz. cyt., s. 32.

określonych obszarów prowadzonej działalności. Istotne jest więc, aby redukcją kosztów objęte były wyłącznie nieefektywne działania.

Zarządzanie strukturą kosztów wiąże się z działaniami nakierowanymi na właściwą proporcję obiektów kosztowych. Za kluczowe należy tutaj uznać dostosowanie prawidłowej relacji kosztów stałych i zmiennych do specyfiki prowadzonej działalności. Należy zaznaczyć, że menedżerowie mają wpływ tylko na wybrane kategorie kosztów. Elastyczne kształtowanie struktury kosztów wymaga poznania stopnia ich w czasie. W tym celu wykorzystuje się metody wielowymiarowej analizy porównawczej, umożliwiającej badanie złożonych zjawisk ekonomicznych poprzez zbiory cech diagnostycznych<sup>5</sup>.

Zarządzanie przebiegiem kosztów polega na analizowaniu kształtowania się kosztów w odniesieniu do konkretnych nośników kosztów<sup>6</sup>. Za pomocą tej analizy możliwe jest ustalenie przyczyn zachowania się kosztów, a także w przypadku wykrycia niekorzystnych zmian pozwala podjąć we właściwym czasie stosowne środki zaradcze.

Zarządzanie kosztami może mieć charakter operacyjny lub strategiczny. Ogólnie rzecz biorąc przyjmuje się, iż operacyjne zarządzanie kosztami wiąże się z wykorzystaniem posiadanego potencjału i koncentracją na właściwym wykonaniu działań, w celu zapewnienia racjonalnego poziomu ponoszonych kosztów. Natomiast w zarządzaniu kosztami w wymiarze strategicznym za kluczowe uznaje się ukierunkowanie na rozszerzenie potencjału przedsiębiorstwa i dobór właściwych działań, które umożliwiają kształtowanie odpowiedniej struktury kosztów<sup>7</sup>.

## Procesy zarządzania kosztami projektu

Zarządzanie projektami (ang. *project management*) jest określane jako wykorzystanie dostępnej wiedzy, umiejętności, metod i narzędzi w celu osiągnięcia założonych celów projektu. Podstawowym celem zarządzania projektami powinno być uzyskanie przez realizatorów przedsięwzięcia zaplanowanych wcześniej wartości następujących parametrów: jakości zamierzonego rezultatu projektu, terminu i ustalonych kosztów jego realizacji<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> E. Nowak, *Określanie długookresowych prawidłowości w kształtowaniu się kosztów*, [w:] *Strategiczne zarządzania kosztami*, red. E. Nowak, Wydawnictwo Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 306; za: tamże, s. 34.

<sup>6</sup> B. Zyznarska-Dworczak, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, poz. cyt., s. 35.

<sup>7</sup> B. Nita, *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008, s. 32.

<sup>8</sup> M. Trocki, *Projekty w organizacji*, [w:] red. M. Trocki, *Nowoczesne zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa 2012, s. 50.

Jednym z kluczowych parametrów, na który powinni zwracać uwagę kierownicy projektu w trakcie planowania, realizacji i zakończenia projektu są koszty. Koszty projektu informują o wartości zużytych zasobów, pochodzących ze źródeł własnych i obcych, w celu przygotowania i realizacji przedsięwzięcia<sup>9</sup>.

Do podstawowych procesów zaliczanych do zarządzania kosztami według *Project Management Institute*<sup>10</sup> (PMI) należy zaliczyć<sup>11</sup>:

- szacowanie kosztów,
- określanie budżetu,
- kontrolowanie kosztów.

Szacowanie kosztów obejmuje kalkulację zasobów przypisanych do poszczególnych czynności ujętych w projekcie. W realizacji tego procesu, metodyka proponowana przez PMI, zaleca ustalanie dopuszczalnych dolnych i górnych granic zmian poziomu kosztów. Innym rozwiązaniem, które proponuje ta instytucja podczas szacowania kosztów to uwzględnianie kosztów planów awaryjnych oraz zadań związanych z unikaniem ryzyka w projekcie<sup>12</sup>.

Proces określania budżetu wiąże się ze zbiorczą analizą oszacowanych kosztów dla poszczególnych czynności i pakietów roboczych oraz z ich prezentacją w zagregowanej formie dla całego projektu. Do realizacji tego celu służą: dokument opisujący zakres projektu, opis struktur projektowych, szacunki kosztów działań, harmonogram projektu, a także plan zarządzania kosztami<sup>13</sup>.

Proces kontrolowania kosztów polega na monitorowaniu realizacji przyjętego budżetu oraz poszukiwaniu i identyfikowaniu potencjalnych i zaistniałych odchyleń od budżetu, które mogą stanowić zagrożenie jego prawidłowej realizacji. W tym celu powinny być podejmowane działania związane z:

- wpływaniem na czynniki wywołujące zmiany poziomu kosztów,
- zapewnieniem, iż wymagane zmiany zostały uzgodnione,

---

<sup>9</sup> M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, C.H.Beck, Warszawa 2007, s. 114.

<sup>10</sup> Amerykańska organizacja, która zrzesza praktyków specjalizujących się w zarządzaniu projektami, zajmuje się popularyzacją metod zarządzania projektami i certyfikacją wiedzy z zakresu *project management*. PMI opracowało metodykę zarządzania projektami (*Project Management Body of Knowledge*), w której opisywane są procesy z zakresu zarządzania projektami i propozycje udoskonalania tych procesów.

<sup>11</sup> P. Wyrozębski, *Metodyka PMI: Project Management Body of Knowledge*, [w:] red. M. Trocki, *Metodyki zarządzania projektami*, Bizarre, Warszawa 2011, s. 60.

<sup>12</sup> Tamże, s. 72.

<sup>13</sup> Tamże, s. 72.

- zarządzaniem zmianami, gdy te wystąpią,
- zapewnieniem, że koszty nie przekroczą przyznanego limitu środków,
- monitorowaniem realizacji budżetu w celu zidentyfikowania odchyłeń,
- uwzględnianiem zaakceptowanych zmian w budżecie bazowym,
- zapobieganiem realizacji i wdrożeniem zmian, które nie zostały zaakceptowane,
- zaspokajaniem potrzeb informacyjnych interesariuszy projektu na temat realizacji budżetu,
- inicjowaniem działań zapobiegawczych i naprawczych w celu zachowania kosztów w ramach tolerancji<sup>14</sup>.

Inne spojrzenie na procesy zarządzania kosztami projektu prezentuje M. Trocki<sup>15</sup>, który wyróżnia planowanie kosztów projektu i sterowanie kosztami projektu. W ramach planowania kosztów podejmowane są działania związane z szacowaniem kosztów projektu, uporządkowaniem kosztów według odpowiedniej klasyfikacji, zgodnie z zaplanowanymi czynnościami (strukturą projektu) oraz terminami ich realizacji (przebiegiem projektu w czasie). Autor podkreśla, iż w trakcie kalkulacji kosztów powinna być przeprowadzona analiza kosztów w odniesieniu do limitu środków dostępnych w trakcie realizacji przedsięwzięcia. W przypadku braku możliwości pokrycia planowanych kosztów w wyznaczonych limitach, zachodzi konieczność ich wyrównania, co wiąże się ze zmianami przebiegu terminów przedsięwzięcia.

Z kolei drugi z wymienionych procesów – sterowanie kosztami projektu – oznacza śledzenie poziomu, struktury faktycznie poniesionych kosztów oraz ich przebiegu w trakcie realizacji projektu, a następnie ich porównanie z zaplanowanymi kategoriami budżetowymi. W przypadku stwierdzenia odchyłeń od ustalonych norm w budżecie ocenia się czy stanowią one istotne zagrożenie osiągnięcia wyznaczonych celów projektu oraz w razie konieczności podejmuje się działania korygujące odchylenie. Zatem sterowanie kosztami projektu oznacza ich kontrolę i koordynowanie kosztów<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Tamże, s. 72-73.

<sup>15</sup> Por. M. Trocki, *Projekty w organizacji*, poz. cyt., s. 214-218.

<sup>16</sup> Por. rozdział 14: *Sterowanie wykonawstwem projektu*, [w:] red. M. Trocki, *Nowoczesne zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa 2012.

## Klasyfikacja kosztów dla potrzeb zarządzania projektem europejskim

W związku z realizacją procesów zarządzania kosztami projektu zachodzi konieczność wyboru właściwej metody klasyfikacji kosztów projektu. Wybór stosownych rozwiązań w zakresie prezentacji kosztów powinien umożliwić menedżerom projektu prowadzenie wszystkich niezbędnych analiz<sup>17</sup>, co w konsekwencji powinno przyczynić się do podjęcia przez nich optymalnych decyzji.

W projektach europejskich podstawową klasyfikacją kosztów jest podział na koszty kwalifikowane i niekwalifikowane<sup>18</sup>. Z punktu widzenia beneficjenta pomocy unijnej jest to kluczowy podział, ponieważ starania dotyczące uzyskania refundacji poniesionych kosztów w projekcie mogą obejmować wyłącznie koszty uznane za kwalifikowane. Przy czym w ramach danego programu pomocowego można uzyskać zwrot jedynie pewnej części poniesionych kosztów kwalifikowanych. Poziom refundacji kosztów kwalifikowanych uzależniony jest od rodzaju i wielkości projektu, statusu ekonomicznego beneficjenta pomocy oraz programu, z którego mają zostać pozyskane środki unijne. Z kolei koszty niekwalifikowane bezwzględnie obciążają inicjatora przedsięwzięcia.

W programach operacyjnych obowiązują odmienne zasady kwalifikowalności kosztów. Można jednak ogólnie wskazać, iż kosztami kwalifikowanymi są koszty spełniające następujące warunki<sup>19</sup>:

- są niezbędne do realizacji projektu i mają bezpośredni związek z celami projektu,
- spełniają warunek efektywności, czyli spełniają wymogi efektywnego zarządzania finansami w postaci nakład – rezultat,

---

<sup>17</sup> Tamże, s. 120.

<sup>18</sup> W praktyce wdrażania pomocy unijnej termin „koszt” często zamiennie jest używany z terminem „wydatek”. Wynika to z faktu, że jednym z warunków uznawania kosztów za kwalifikowane do refundacji jest obowiązek jego poniesienia zgodnie z zasadą kasową. Podkreślić jednak należy, że nie zawsze można postawić znak równości pomiędzy tymi pojęciami. Wydatek jest pojęciem znacznie szerszym niż koszt. Na przykład zakup i zapłata materiałów przeznaczonych na potrzeby realizowanego projektu, które będą wykorzystane w późniejszym terminie jest wyłącznie wydatkiem. Natomiast wartość zakupionych materiałów będzie można uznać za koszt dopiero w momencie przekazania ich do zużycia.

<sup>19</sup> B. Filipiak, *Budżetowanie kosztów i podatków w projekcie europejskim jako instrument zarządzania finansami*, [w:] M. Dylewski, B. Filipiak, A. Guranowski, J. Hołub-Iwan, *Zarządzanie finansami projektu europejskiego*, C. H. Beck, Warszawa 2009, s. 142.

- zostały faktycznie poniesione, to znaczy nastąpił rzeczywisty przepływ pieniądza,
- są udokumentowane i możliwe do zweryfikowania,
- zostały zatwierdzone w budżecie projektu zgodnie z zasadami konstruowania budżetu dla danej grupy projektów,
- spełniają szczegółowe wytyczne i zasady określone specyficznymi wytycznymi opracowanymi dla danej grupy projektów i jednocześnie nie znajdują się w katalogu wydatków niekwalifikowanych dla danej grupy projektów.

Koszty niekwalifikowane to koszty, które nie spełniają jednocześnie wszystkich wymienionych warunków.

Prezentacja kosztów z podziałem na koszty kwalifikowane i niekwalifikowane może okazać się niewystarczająca dla potrzeb zarządzania przedsięwzięciem. Menedżerowie mogą stosować inne metody klasyfikacji kosztów, na przykład dzieląc koszty na:

- koszty bezpośrednie i pośrednie,
- koszty stałe i zmienne,
- koszty rodzajowe projektu,
- koszty w układzie podmiotowym projektu.

Charakterystykę wybranych propozycji klasyfikacji kosztów prezentuje tabela 1.

Warto podkreślić, iż wybór metody prezentacji kosztów powinien uwzględniać nie tylko potrzeby informacyjne kierownictwa projektu, ale również instytucji zarządzających funduszami pomocowymi (np. Państwowa Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, urzędy marszałkowskie, departamenty Ministerstwa Rozwoju Regionalnego zarządzające danym programem operacyjnym).

**Tabela 1.** Wybrane sposoby klasyfikacji kosztów projektu dla potrzeb zarządzania projektem

Podział kosztów projektu	Charakterystyka
Koszty bezpośrednie – koszty pośrednie	<p>Bezpośrednie koszty projektu to wartość odpowiadająca zasobom zużytych w związku z realizacją przedsięwzięcia. Zalicza się do nich między innymi wynagrodzenie uczestników projektu, materiały oraz energię zużytą w trakcie wykonania zadań zaplanowanych w projekcie.</p> <p>Pośrednie koszty projektu to koszty częściowo związane z projektem. Najczęściej są to koszty, które dotyczą danego projektu i innych obszarów prowadzonej działalności. Przykładowe koszty pośrednie: koszty obsługi projektu przez komórki funkcjonalne organizacji, koszty infrastruktury majątkowej przedsiębiorstwa wykorzystywanej częściowo dla potrzeb realizacji projektu. Koszty pośrednie mogą być</p>

	rozliczane w formie ryczaftu np. procentowy udział w kosztach bezpośrednich lub na podstawie klucza rozliczeniowego.
--	--

**cd. Tabela 2.** Wybrane sposoby klasyfikacji kosztów projektu dla potrzeb zarządzania projektem

Podział kosztów projektu	Charakterystyka
Koszty stałe – koszty zmienne	Koszty zmienne projektu to koszty ponoszone na zużycie zasobów pozyskiwanych w związku z uruchomieniem projektu. Koszty stałe projektu to część kosztów projektu, których poziom pozostanie bez zmian, niezależnie od tego czy projekt zostanie przyjęty do realizacji. Tego typu kategorie kosztowe wiążą się ze zużyciem zasobów będących w ciągłej dyspozycji przedsiębiorstwa, które na dany okres przydzielono do konkretnego projektu.
Koszty w ujęciu rodzajowym	Koszty projektu w układzie rodzajowym to koszty prezentowane według rodzaju zużytych zasobów. Przyjęcie tej klasyfikacji pozwala odpowiedzieć na pytanie: jakie koszty będą poniesione w projekcie? Koszty rodzajowe projektu to wyłącznie koszty bezpośrednie. Klasyfikacja kosztów rodzajowych dla potrzeb zarządzania projektem jest bardzo przystępna, ponieważ umożliwia prowadzenie analiz dla każdego rodzaju zużywanego w projekcie zasobu. Według tego podziału wykorzystywane są następujące pozycje: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników, podatki i opłaty, pozostałe koszty.
Koszty w ujęciu podmiotowym	Koszty projektu w układzie podmiotowym wskazują koszty ponoszone w podmiotach (komórkach), które są bezpośrednio i pośrednio związane z realizowanym projektem. Przyjęcie tej klasyfikacji pozwala odpowiedzieć na pytanie: kto będzie ponosił koszty w projekcie? Zastosowanie prezentacji kosztów w takim układzie pozwala na poznanie kosztów i ich kontrolę przypisywanych komórkom odpowiedzialnym za realizację prac w projekcie. W przypadku podmiotów realizujących funkcje pomocnicze możliwe jest ustalenie związków przyczynowo-skutkowych między zasobami a nośnikami kosztów i właściwe rozliczenie kosztów pośrednich.

**Źródło:** M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, poz. cyt., s. 116-119; M. Trocki, *Planowanie kosztów i budżetowanie projektu*, poz. cyt., s. 214-216; B. Filipiak, *Budżetowanie kosztów i podatków w projekcie europejskim jako instrument zarządzania finansami*, poz. cyt., s. 155.

## Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami projektu europejskiego

Budżetowanie polega na przydzielaniu kosztów do poszczególnych działań lub pakietów roboczych w celu wyznaczenia planu bazowego kosztów (budżetu



projektu), który umożliwia pomiar wykonania projektu<sup>20</sup>. W szerszym ujęciu budżetowanie wiąże się także z kontrolą i oceną realizacji budżetu oraz z wprowadzaniem zmian<sup>21</sup>. Zatem budżetowanie umożliwia realizację wspomnianych wcześniej procesów zarządzania kosztami projektu: planowania i sterowania kosztami.

W projektach dofinansowanych z funduszy europejskich budżetowanie ma charakter obligatoryjny – każdy beneficjent posiada obowiązek opracowania budżetu zgodnie z wymaganą szczegółowością, wytycznymi dla danego programu operacyjnego, a także przedkładać sprawozdania ze zrealizowania kosztów (wydatków) wraz z wnioskami o wypłatę dotacji w terminach określonych w umowie o dofinansowanie projektu. Charakterystyczne dla budżetowania w projektach europejskich jest budżetowanie kosztów według struktury zadaniowej. W projektach miękkich (finansują np. projekty szkoleniowe) budżety załączane do wniosku o dotację nazywane są wprost budżetem zadaniowym, z kolei w projektach inwestycyjnych ich odpowiednikiem jest harmonogram rzeczowo-finansowy<sup>22</sup>. W tabeli 2 zaprezentowano przykład budżetu zadaniowego dla Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki – Działanie 5.2.

**Tabela 3.** Przykładowy budżet zadaniowy projektów współfinansowanych z EU

Kategoria	Jedn. miary	Rok		
		Ilość	Cena jedn.	Łącznie
KOSZTY BEZPOŚREDNIE				
Zadanie 1 .....				
Kategoria kosztu A				
Kategoria kosztu B				
Zadanie 2 .....				
Kategoria kosztu C				
Kategoria kosztu D				
Zadanie N .....				
Kategoria kosztu n				
<b>RAZEM</b>				

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie „Dokumentacja konkursowa – Działanie 5.2 PO KL, Załącznik nr 5 – przykładowy budżet zadaniowy”.

<sup>20</sup> H. Roszkowski, A.P. Wiatrak, *Zarządzanie projektem: istota, procedury i ich zastosowanie przy korzystaniu ze środków Unii Europejskiej*, Wydawnictwo SGGW, s. 112.

<sup>21</sup> J. Tkaczyński, M. Świstak, E. Sztorc, *Projekty europejskie. Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych*, C. H. Beck, Warszawa 2011, s. 120.

<sup>22</sup> H. Roszkowski, A. P. Wiatrak, *Zarządzanie projektem: istota, procedury i ich zastosowanie przy korzystaniu ze środków Unii Europejskiej*, poz. cyt., s. 111.

Zastosowanie budżetu zadaniowego wymaga powiązania kosztów zaplanowanych w budżecie z zadaniami, działaniami i efektami projektu. Zadania wyodrębnione w budżecie projektu europejskiego powinny być zatem zgodne z merytorycznym zakresem projektu, jego podstawowymi założeniami i planowanymi wynikami. W procesach planowania projektów wykorzystanie metodyki budżetowania zadaniowego pozwala odpowiedzieć na kluczowe dla projektodawcy pytania<sup>23</sup>:

- Co przewiduje się zrobić?
- Po co się to robi i co się chce osiągnąć?
- W jaki sposób należy to zrobić?
- Jakie środki są potrzebne?
- Jak można zmierzyć efekty tej pracy?<sup>24</sup>

Narzędziem, którym należy posłużyć się, aby odpowiedzieć na pytanie dotyczące środków finansowych niezbędnych do sfinansowania inwestycji jest montaż finansowy. Montaż finansowy to strategia finansowania projektu, prezentująca podział środków przeznaczonych na realizację zaplanowanych zadań, z uwzględnieniem wkładu własnego beneficjenta i finansowania z funduszy europejskich. Powiązanie kosztów ujętych w budżecie ze źródłami finansowania przedsięwzięcia pozwala zapewnić płynność finansową projektu oraz ogranicza ryzyko wystąpienia luk finansowych, które mogą stanowić zagrożenie niezrealizowania projektu.

Podczas przygotowania dokumentacji aplikacyjnej projektu w planowaniu kosztów wykorzystuje się podział na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie (w projektach inwestycyjnych koszty te nazywane są kosztami ogólnymi). Koszty bezpośrednie to koszty bezpośrednio związane z konkretnymi zadaniami. Koszty pośrednie są kosztami, które nie są przypisywane do planowanych zadań, obciążają projekt, nie zwiększając jego wartości. Koszty pośrednie mogą być rozliczane ryczałtowo (np. określony limit kosztów bezpośrednich wyrażony procentowo) lub na podstawie rzeczywiście poniesionych kosztów, przy czym nie mogą one przekraczać określonego progu wyznaczonego dla danego programu operacyjnego<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> K. Romański, J. Szolno-Koguc, *Budżet zadaniowy. Wprowadzenie do metodologii*; za: J. Tkaczyński, M. Świstak, E. Sztorc, *Projekty europejskie. Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych*, poz. cyt., s. 123.

<sup>24</sup> Tamże, s. 123.

<sup>25</sup> Tamże, s. 127-128.

Tworzenie budżetów projektów europejskich można podzielić na trzy etapy<sup>26</sup>:

1. kalkulacyjny,
2. kwalifikacyjny,
3. prognozowania.

W pierwszym etapie (kalkulacyjnym) ustala się poziom i strukturę kosztów projektu na podstawie przyjętego sposobu klasyfikacji kosztów (może to być np. struktura rodzajowa kosztów, podmiotowa, w układzie zadań). Ponadto określa się również możliwość wykorzystania kosztów w procesach decyzyjnych. W tym celu konieczna jest ocena możliwości poznania czynników kosztotwórczych oraz zidentyfikowania kosztów stałych i zmiennych oraz kontrolowanych i niekontrolowanych<sup>27</sup>. Zidentyfikowane koszty przyporządkowuje się następnie na poszczególne fazy realizacji projektu<sup>28</sup>.

Kolejny etap (kwalifikacyjny) wymaga podziału kosztów na koszty kwalifikowane i niekwalifikowane.

Ostatni etap wiąże się z uwzględnieniem podstawowych parametrów makroekonomicznych, które mogą mieć wpływ na poziom kalkulowanych kosztów: kurs wymiany, inflacja, WIBOR, wzrost PKB, realny wzrost płac, stopa bezrobocia, stawki podatku dochodowego i VAT. Informacje na temat tych zmiennych są także istotne dla przeprowadzenia przygotowania innych załączników wniosku o dofinansowanie projektu z funduszu UE (np. przygotowania analizy ekonomicznej, finansowej i wrażliwości).<sup>29</sup>

Opracowanie planu kosztów niezbędnych do realizacji poszczególnych zadań w projekcie pozwala jego interesariuszom ocenić opłacalność i realność wdrożenia przedsięwzięcia. Zakres informacji zawartych w budżecie powinien być odpowiednio wyważony, ponieważ prezentacja kosztów może wpływać na dalszą interpretację informacji w nim wskazanych. Podobnie poziom kosztów wyznaczony dla realizacji poszczególnych zadań musi być dokładny i realny. Niedośczone koszty powodują, że beneficjent zmuszony jest samodzielnie pokryć koszty nieujęte w budżecie, natomiast ich zawyżenie skutkuje niższą oceną projektu oraz jego umiejscowieniem w gorszej pozycji na liście rankingowej projektów rekomendowanych do dofinansowania.

Po zatwierdzeniu wniosku przez instytucję finansującą i podpisaniu umowy o dofinansowanie projektu budżet kosztów opracowany w fazie planowania

---

<sup>26</sup> B. Filipiak, *Budżetowanie kosztów i podatków w projekcie europejskim jako instrument zarządzania finansami*, poz. cyt., s. 151.

<sup>27</sup> W procesach decyzyjnych kluczową rolę odgrywają koszty kontrolowane (zależne) – tylko w tego typu kosztach istnieje możliwość kształtowania ich poziomu i struktury.

<sup>28</sup> Tamże, s. 155.

<sup>29</sup> Tamże, s. 159.

stanowi normatyw, który określa finansowe aspekty realizacji przedsięwzięcia. W trakcie realizacji projektu obowiązkiem beneficjenta jest składanie okresowych sprawozdań z realizacji projektu zawierające m. in. informacje na temat zrealizowanych kosztów/wydatków kwalifikowanych i niekwalifikowanych (postępu finansowego), poziomu zrealizowanych prac (postępu rzeczowego), planowanego przebiegu dalszych prac w projekcie, odchyleń od założeń projektowych oraz przyczyn, które spowodowały ich wystąpienie.

Informacje te generowane są w ramach procesu sterowania kosztami. Proces ten polega na śledzeniu ponoszonych kosztów w celu określenia poprawności wydatkowania środków i realizacji budżetu, wykryciu i zrozumieniu odchyleń od planowanych kosztów oraz reagowaniu na powstałe odchylenie. Reakcją na odchylenie mogą być następujące działania menedżera projektu:

- zmiana poziomu lub struktury kosztów budżetu (zmiana normatywu); w projektach europejskich możliwość zmiany pierwotnych założeń budżetowych wynika z uregulowań dotyczących funkcjonowania danego programu operacyjnego np. PO KL dopuszcza możliwość przesunięcia kosztów (wydatków) pomiędzy zaplanowanymi zadaniami bez konieczności zgody instytucji udzielającej pomocy pod warunkiem, że zmiana ta dotyczy nie więcej niż 10% środków alokowanych na zadanie;
- korekta powstałego odchylenia; wiąże się z podejmowaniem decyzji menedżerskich mających na celu niwelowanie skutków powstałych odchyleń w ramach dotychczasowego budżetu;
- akceptacja odchylenia; kierownik projektu akceptuje powstałe odchylenie oraz nie wprowadza zmian w odniesieniu do wcześniejszych ustaleń.

Z uwagi na cechy, które charakteryzują projekty (unikatowość, niepowtarzalność, złożoność, ograniczoność zasobów i czasu, wysoki poziom ryzyka), nawet najbardziej dokładna prognoza nie gwarantuje, że projekt będzie zrealizowany tak jak zaplanowano. Odchylenia kosztów powinny więc być poddane badaniu nie tylko w kontekście ustalania poziomu odchyleń, lecz również przyczyn ich powstawania. W tym celu wykorzystuje się metody badań przyczynowych odchyleń. Istotą tych metod jest ustalenie bezpośredniego wpływu czynników na zmianę cechy (np. poziomu wybranej pozycji kosztów ujętych w budżecie). Oddziaływanie czynników na analizowane kategorie mogą mieć postać iloczynu, ilorazu, sumy lub różnicy. Dla przykładu przybliżone zostaną poniżej metody analizy przyczynowej odchyleń ustalanych na podstawie iloczynu.

W literaturze wymienia się następujące metody badań odchyień dla wielkości wyznaczanych na podstawie iloczynu<sup>30</sup>:

- metodę kolejnych podstawień,
- metodę reszty,
- metodę różnic cząstkowych,
- metodę krzyżowych podstawień,
- metodę funkcyjną,
- metodę logarytmiczną.

Różnice w wymienionych metodach wynikają z dokładności, pracochłonności, maksymalnej liczbie czynników poddawanej analizie oraz sposobem traktowania różnic cząstkowych<sup>31</sup>. Różnice cząstkowe (zobacz rysunek 1) to nieobjaśniona część, która wynika z braku możliwości ustalenia, w jakim stopniu pierwszy i drugi czynnik wpływają łącznie na odchylenie całkowite.

Wpływ czynników  $a$  i  $b$  można przedstawić według wzoru 1 i 2.

$$R_a = b_0 \times (a_1 - a_0) \quad (\text{wzór 1})$$

$$R_b = a_0 \times (b_1 - b_0) \quad (\text{wzór 2})$$

Objaśnienia:

$R_a$  – wpływ czynnika  $a$  na odchylenie całkowite,

$R_b$  – wpływ czynnika  $b$  na odchylenie całkowite,

$a_0$  – czynnika  $a$  planowany,

$a_1$  – czynnik  $a$  rzeczywisty,

$b_0$  – czynnik  $b$  planowany,

$b_1$  – czynnik  $b$  rzeczywisty.

W związku z występowaniem różnic cząstkowych utrudnione jest ustalenie odchylenia całkowitego. W poszczególnych metodach analizy przyczynowej przyjmuje się następujące sposoby wyeliminowania tego problemu<sup>32</sup>:

- metoda kolejnych podstawień oraz metoda reszty – różnice cząstkowe przypisywane są arbitralnie do wybranego czynnika;

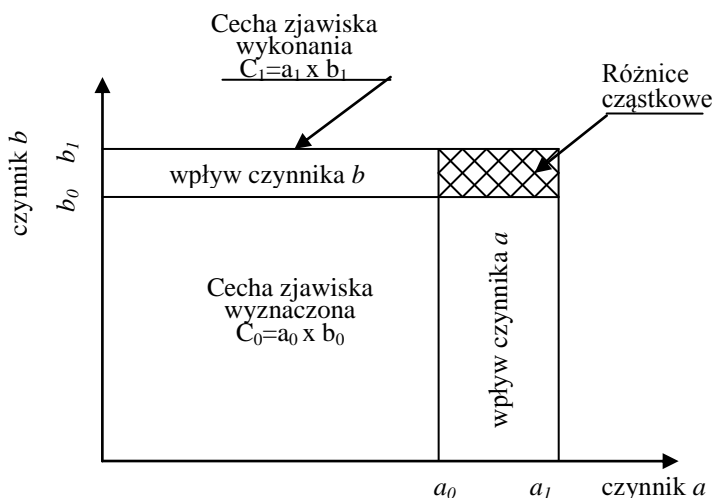
---

<sup>30</sup> Z. Kes, *Analiza odchyień w kontroli wykonania budżetów*, [w:] red. E. Nowak, *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 212.

<sup>31</sup> Tamże, s. 212.

<sup>32</sup> Tamże, s. 213-215.

- metoda krzyżowych podstawień – obciążenia czynników różnicami cząstkowym następuje na podstawie zastosowania kluczy podziałowych np. w przypadku dwóch czynników, różnice cząstkowe są dzielone pomiędzy nimi w dwóch równych częściach;
- metoda różnic cząstkowych – wielkość różnic cząstkowych przypisywana jest poszczególnych czynnikom na podstawie analizy wpływu pojedynczych czynników oraz ich kombinacji na odchylenie całkowite;
- metoda funkcyjna – dzieli różnice cząstkowe na równe części za pomocą matematycznego schematu obliczania skorygowanych odchyłeń indywidualnych. Przykładowo dla trzech czynników ( $a$ ,  $b$ ,  $c$ ) określane są trzy rodzaje różnic cząstkowych: (1) trzy różnice bezpośrednie czynników; (2) trzy różnice wyrażające łączny wpływ dwóch czynników; (3) jedna różnica cząstkowa wyrażająca łączny wpływ trzech czynników. Następnie przy pomocy właściwej formuły obliczany jest wpływ pojedynczego czynnika: suma jednej z różnic z punktu (1), połowy dwóch różnic z punktu (2) i jednej trzeciej różnicy z punktu (3);
- metoda logarymiczna – jedna z dokładniejszych metod podziału różnic cząstkowych, która wykorzystuje w tym celu funkcję logarymiczną. Przy pomocy funkcji logarymicznej możliwe jest obliczenie wpływu zmian danego czynnika na odchylenie łączne (zobacz wzór 3).



**Rysunek 1.** Prezentacja różnic cząstkowych

**Źródło:** Z. Kes, *Analiza odchyłeń w kontroli wykonania budżetów*, poz. cyt., s. 213.

$$R_a = \frac{\log\left(\frac{a_1}{a_0}\right)}{\log\left(\frac{w_1}{w_0}\right)} x(w_1 - w_0) \quad (\text{wzór 3})$$

Objaśnienia:

$R_a$  – wpływ zmian czynnika  $a$  na odchylenie łączne

$a$  – oznaczenie dla badanego czynnika,

$w$  – oznaczenie dla badanej cechy

1, 0 – indeks wyznażeń (0), wykonań (1).

W literaturze podkreśla się, iż w praktyce najbardziej popularną metodą analizy przyczyn odchyień od zakładanych w budżetach kategorii finansowych jest metoda kolejnych podstawień<sup>33</sup>. Należy zauważyć, iż poważną lukę informacyjną, którą jest brak badań w zakresie wykorzystania metod identyfikacji odchyień i metod analizy przyczyn ich powstawania w projektach europejskich. Jest to niewątpliwie duże wyzwanie dla badaczy i pracowników naukowych, bowiem identyfikacja i ocena stosowania tych metod powinna przyczynić się do usprawnienia procesów zarządzania kosztami przez beneficjentów funduszy europejskich.

## Uwagi końcowe

Podsumowując, zarządzanie kosztami projektu europejskiego można określić jako wykorzystanie dostępnych środków, narzędzi i sposobów w procesie planowania kosztów niezbędnych do realizacji przedsięwzięcia oraz sterowania (kontrolowania i koordynowania) tymi kosztami, w celu wykonania zaplanowanych zadań zgodnie z przyjętym normatywem (budżetem) oraz rozliczenia z instytucją finansującą otrzymanego dofinansowania.

W projektach europejskich kluczowym narzędziem wspomagającym zarządzanie kosztami jest budżetowanie. Budżetowanie zapewnia właściwy proces planowania, w którym menedżerowie podejmują decyzje o poziomie i strukturze kosztów, ich klasyfikacji dla celów analitycznych i zarządczych, podziale na część kwalifikującą i niekwalifikującą do refundacji w ramach

---

<sup>33</sup> Tamże, s. 215.

funduszy europejskich oraz prognozowaniu zmiennych wpływających na poziom kosztów w trakcie realizacji inwestycji (parametry makroekonomiczne).

W odniesieniu do procesów sterowania kosztami, budżetowanie zajmuje się kontrolowaniem i koordynowaniem realizacji budżetu, zgodnie z przyjętymi założeniami. Należy podkreślić, iż procesach zarządczych menedżerowie mają największy wpływ na zarządzanie kosztami w procesach planowania<sup>34</sup>. Zmiany w zatwierdzonym przez sponsora budżecie są możliwe, jednak wiążą się z pewnymi ograniczeniami, określonymi w umowie o dofinansowanie projektu oraz dokumentach określających zasady funkcjonowania programu pomocowego.

## Bibliografia

1. Filipiak B., *Budżetowanie kosztów i podatków w projekcie europejskim jako instrument zarządzania finansami*, [w:] Dylewski M., Filipiak B., Guranowski A., Hołub-Iwan J., *Zarządzanie finansami projektu europejskiego*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
2. Götze U., *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Springer, Berlin 2004.
3. Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*; [w:] Jarugowa A., Nowak W. A., Szychta A., *Zarządzania kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 2000.
4. Kes Z, *Analiza odchyień w kontroli wykonania budżetów*, [w:] red. Nowak E., *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012.
5. Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.
6. Nowak E., *Określanie długookresowych prawidłowości w kształtowaniu się kosztów*, [w:] *Strategiczne zarządzania kosztami*, red. Nowak E., Wydawnictwo Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006.
7. Rubik J., *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*, [w:] „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2003, nr 13 (69).

---

<sup>34</sup> H. Roszkowski, A. P. Wiatrak, *Zarządzanie projektem: istota, procedury i ich zastosowanie przy korzystaniu ze środków Unii Europejskiej*, poz. cyt., s. 111.



8. Tkaczyński J., Świstak M., Sztorc E., *Projekty europejskie. Praktyczne aspekty pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych*, C. H. Beck, Warszawa 2011.
9. Trocki M., *Projekty w organizacji*, [w:] red. Trocki M., *Nowoczesne zarządzanie projektami*, PWE, Warszawa 2012.
10. Wyrozębski P., *Metodyka PMI: Project Management Body of Knowledge*, [w:] red. M. Trocki, *Metodyki zarządzania projektami*, Bizarre, Warszawa 2011.
11. Zyznarska-Dworczak B., *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa 2012.
12. *Dokumentacja konkursowa – Działanie 5.2 PO KL, Załącznik nr 5 – przykładowy budżet zadaniowy.*

## **COST MANAGEMENT IN EU PROJECT**

This paper presents an overview of the project cost management, with particular emphasis on projects co-financed from the EU. Author of the paper pointed out the differences in terminology of project management, he also presented the processes connected with cost management of projects, as well as the ways of classifying the project costs for decision-making. Furthermore, he explained the role of budgeting in planning and controlling the costs of the European project.

Key words: cost, EU project, cost management, processes.