

MACIEJ TOKARSKI

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

**EWIDENCJA I ROZLICZANIE
FUNDUSZY UNIJNYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE
WYBRANE ZAGADNIENIA**

Wprowadzenie

Możliwość wykorzystania środków unijnych przez finalnych beneficjentów (polskie firmy, samorządy, organizacje pozarządowe i inne instytucje) została osadzona w ramach obowiązujących przepisów prawnych zarówno na szczeblu krajowym, jak i na poziomie struktur unijnych. Mając na uwadze zasady wykorzystania środków unijnych – tym samym środków publicznych wnoszonych do wspólnego budżetu unijnego przez kraje członkowskie, należy pamiętać o celowości i prawidłowości ich absorpcji. Istotną rolę w zakresie właściwego rejestrowania otrzymanych funduszy spełnia ewidencja księgowa. Jednostki gospodarcze wykorzystujące odpowiednie wsparcie muszą prowadzić odrębną ewidencję i sprawozdawczość z ich wykorzystania, pozwalającą na ich bieżącą kontrolę oraz doraźne i kompleksowe monitorowanie. Tym bardziej że w perspektywie finansowej 2007–2013 zostały wdrożone procedury systemu audytu i kontroli gospodarowania środkami unijnymi, co oznacza, że praktycznie każdy projekt realizowany z funduszy strukturalnych będzie poddany audytowi i kontroli, a odpowiedzialność beneficjentów znacznie wzrośnie.

Celem artykułu jest zaprezentowanie wybranych zagadnień związanych z ewidencją i rozliczaniem funduszy unijnych w przedsiębiorstwie.

1. Fundusze unijne dla przedsiębiorstw w perspektywie finansowej na lata 2007–2013

Na lata 2007–2013 Polsce przyznano ponad 85,6 mld euro unijnej pomocy, w tym:

- 67,3 mld euro będzie pochodziło z budżetu UE,
- 11,9 mld euro z krajowych środków publicznych (w tym około 5,93 mld euro z budżetu państwa),
- ok. 6,4 mld euro zostanie zaangażowanych ze strony podmiotów prywatnych.

Jest to blisko jedna piąta ogólnej sumy przeznaczanej na politykę spójności Unii Europejskiej w latach 2007–2013. Pieniądze te będą do wykorzystania przez polskie firmy, samorządy, organizacje pozarządowe i inne instytucje. Dotacje otrzymywane z Unii Europejskiej to bezzwrotna pomoc finansowa udzielana ze środków publicznych różnym formom organizacyjno-prawnym w celu: finansowania wsparcia określonego działania, a także prowadzenia bieżącej działalności. Mogą być więc przeznaczone na zakup aktywów trwałych, zastosowanie nowych technologii, projektowanie, wdrażanie systemów zarządzania jakością, podnoszenie kwalifikacji pracowników lub na inne przedsięwzięcia.

Polska jest największym beneficjentem funduszy unijnych w grupie „nowych” państw członkowskich, a wsparcie dla przedsiębiorców będzie udzielane w ramach programów operacyjnych. Jak wygląda szczegółowy podział funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w Polsce w układzie poszczególnych programów operacyjnych przedstawiono w tabeli 1.

Pozostałe środki finansowe w ramach obu funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności zostaną przeznaczone na utworzenie krajowej rezerwy wykonania (2 proc. wartości alokacji, czyli 1,3 mld euro).

Już z nazw poszczególnych programów można się wstępnie zorientować, czego one dotyczą. Generalne założenie jest takie, że każdy program określa konkretne cele, sposoby ich realizacji, możliwe do sfinansowania działania i koszty, adresatów (odbiorców działań) oraz realizatorów (instytucje i organizacje, które mogą ubiegać się o finansowanie)¹. Ponadto zasadniczą zmianą w perspektywie

¹ A. Jankowska, T. Kierkowski, R. Knopik, *Fundusze pomocowe dla Polski po akcesji – fundusze strukturalne i fundusz spójności*, PARP, Warszawa 2004, s. 11.

finansowej 2007–2013 jest włączenie środków europejskich do budżetu państwa po stronie dochodów budżetowych².

Tabela 1

Podział Funduszy Strukturalnych i Funduszu Spójności na programy operacyjne

Program	Środki finansowe [mld euro]	Środki finansowe [% całości]	Źródło finansowania
Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko (PO IiŚ)	27,9	41,9	EFRR, Fundusz Spójności
16 programów regionalnych (RPO)	16,6	24,9	EFRR
Program Operacyjny Kapitał Ludzki (PO KL)	9,7	14,6	EFS
Program Innowacyjna Gospodarka (PO IG)	8,3	12,4	EFRR
Program Rozwój Polski Wschodniej (PO RPW)	2,3	3,4	EFRR (w tym dodatkowe 992 mln euro przyznane przez Radę Europejską)
Program Pomoc Techniczna (PO PT)	0,5	0,8	EFRR
Program Europejskiej Współpracy Terytorialnej (PEWT)	0,7	1,12	EFRR

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013 wspierające wzrost gospodarczy i zatrudnienie*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2007, s. 115.

Wszystkie projekty finansowane ze środków unijnych muszą przynosić wartość dodaną, to jest osiągnąć dodatkowe rezultaty, na przykład w postaci: zmiany procesu technologicznego, innowacyjnego działania, świadczenia nowych usług lub sprzedaży innego asortymentu produktów, utworzenia nowych miejsc pracy.

Przedsiębiorstwa mogą otrzymywać dofinansowanie realizowanego projektu w formie refundacji lub zaliczki.

Refundacja może dotyczyć części lub całości wydatków sfinansowanych wcześniej ze środków jednostki. W celu otrzymania refundacji jednostka powinna złożyć wniosek o dokonanie refundacji części lub całości poniesionych wydatków do właściwej instytucji. Do wniosku należy załączyć między innymi kopie faktur lub innych dokumentów potwierdzających poniesione wydatki.

² M. Borkowska, *Ujęcie środków europejskich w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość” 2010, nr 4, s. 20.

Zaliczki stanowią część dofinansowania przyznanego w ramach umowy. Aby otrzymać zaliczkę, jednostka po podpisaniu umowy o dofinansowanie powinna złożyć wniosek o przekazanie środków w ramach zaliczki. Następnie, zgodnie z terminami określonymi w umowie o dofinansowanie, należy przedstawić kolejne wnioski o płatność, w których będą wykazane wydatki poniesione ze środków przekazanych w ramach zaliczki. Pozostała część dofinansowania jest przekazywana jednostce na zasadzie refundacji części poniesionych i zapłaconych wydatków.

Dokumentem określającym kierunki i wysokość wsparcia finansowego ze strony Funduszy na realizację zamierzeń rozwojowych w Polsce w latach 2007–2013 jest Narodowa Strategia Spójności (Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia). Narodowa Strategia Spójności (NSS) to dokument określający priorytety i obszary wykorzystania oraz system wdrażania Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności w Polsce w ramach budżetu Wspólnoty na lata 2007–2013. Zgodnie z NSS celem strategicznym jest tworzenie warunków do wzrostu konkurencyjności gospodarki polskiej opartej na wiedzy i przedsiębiorczości, zapewniającej wzrost zatrudnienia oraz wzrost poziomu spójności społecznej, gospodarczej i przestrzennej. Cel strategiczny będzie osiąganym poprzez realizację horyzontalnych celów szczegółowych. Celami horyzontalnymi NSS są:

- a) poprawa jakości funkcjonowania instytucji publicznych oraz rozbudowa mechanizmów partnerstwa;
- b) poprawa jakości kapitału ludzkiego i zwiększenie spójności społecznej;
- c) budowa i modernizacja infrastruktury technicznej i społecznej mającej podstawowe znaczenie dla wzrostu konkurencyjności polski;
- d) podniesienie konkurencyjności i innowacyjności przedsiębiorstw, w tym szczególnie sektora wytwórczego o wysokiej wartości dodanej oraz rozwój sektora usług;
- e) wzrost konkurencyjności polskich regionów i przeciwdziałanie ich marginalizacji społecznej, gospodarczej i przestrzennej;
- f) wyrównywanie szans rozwojowych i wspomaganie zmian strukturalnych na obszarach wiejskich.

Obok działań o charakterze prawnym, fiskalnym i instytucjonalnym cele NSS będą realizowane za pomocą programów operacyjnych, zarządzanych przez

Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, regionalnych programów operacyjnych, kierowanych przez zarządy poszczególnych województw. Są to programy³:

- Infrastruktura i Środowisko – EFRR i FS,
- Innowacyjna Gospodarka – EFRR,
- Kapitał Ludzki – EFS,
- 16 programów regionalnych – EFRR,
- Rozwój Polski Wschodniej – EFRR,
- Pomoc Techniczna – EFRR,
- Europejskiej Współpracy Terytorialnej – EFRR.

2. Ramy prawne przekazywania funduszy unijnych w latach 2007–2013 i korzystania z nich

Warunki wykorzystania środków unijnych zawarto zarówno w regulacjach krajowych, jak i unijnych – najważniejsze z nich to:

1. Narodowa Strategia Spójności, przyjęta w drodze uchwały Rady Ministrów z dnia 29 listopada 2006 r.
2. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r., ustanawiające przepisy ogólne dotyczące EFRR, EFS oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999.
3. Rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r., w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999.
4. Rozporządzenie (WE) nr 1081/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r., w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1784/1999.
5. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1084/2006 z dnia 11 lipca 2006 r., ustanawiające Fundusz Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1164/94.
6. Rozporządzenie (WE) nr 1082/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r., w sprawie europejskiego ugrupowania współpracy terytorialnej.

³ B. Nowak, *Nowa perspektywa finansowa Unii Europejskiej 2007–2013*, Centrum Stosunków Międzynarodowych, Warszawa 2006.

7. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r., ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego.

Analizując krajowe akty prawne pod kątem warunków wykorzystania środków unijnych, można zidentyfikować wiele przepisów regulujących prawa i obowiązki beneficjentów funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności. Podstawowym aktem prawa krajowego w zakresie środków pochodzących z budżetu UE w okresie programowania 2007–2013 jest ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (DzU 2006, nr 227, poz. 1658, z późn. zm.).

Ponadto do krajowych aktów prawnych kluczowych w kontekście wdrażania środków unijnych, w tym dotyczących prowadzenia księgowości i rozliczania projektów unijnych, należą:

- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrażaniem funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności (DzU 2008, nr 216, poz. 1370),
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (DzU 2006, nr 249, poz. 1832),
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (DzU 2005, nr 249, poz. 2104, z późn. zm.),
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 listopada 2007 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy Prawo zamówień publicznych (DzU 2007, nr 223, poz. 1655),
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości z późn. zmianami (DzU 2009, nr 152, poz. 1223, nr 157, poz. 1241),
- Ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy Kodeks pracy (DzU 2009, nr 219, poz. 1704),
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU 2004, nr 173, poz. 1807),
- Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe (DzU 2002, nr 141, poz. 1178),

- Ustawa z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (DzU 2009, nr 215, poz. 1666),
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 7 września 2007 r. w sprawie wydatków związanych z realizacją programów operacyjnych.

3. Ujęcie i rozliczanie dotacji unijnych w księgach rachunkowych

Istotną rolę w zakresie właściwego rejestrowania otrzymanych i wykorzystanych środków unijnych odegrała ewidencja księgowa. W celu zapewnienia kontroli środków pomocowych potrzebne jest odrębne ujęcie zdarzeń związanych z realizowanymi projektami. Na tej podstawie będą bowiem sporządzane sprawozdania finansowe w postaci raportów. Ważne jest więc odpowiednie zmodyfikowanie planu kont i systemu księgowego, tak aby możliwa była weryfikacja kosztów ponoszonych na projekty finansowane ze środków unijnych. Jednak w zakresie ewidencji księgowej nie ma szczegółowych przepisów ani na szczeblu unijnym, ani krajowym.

Regulacje Unii Europejskiej jedynie nakładają na jednostki wykorzystujące środki unijne do prowadzenia rachunkowości zgodnie z zasadami obowiązującymi w danym kraju. Wyodrębnienie ewidencji specjalnie na potrzeby oceny wykorzystania środków unijnych wymaga od kierownictwa jednostki zmian w zakresie planu kont i dostosowania go do ewidencji realizacji projektu. Odrębna, a przede wszystkim prawidłowa ewidencja księgowa zapewnia rzetelne i terminowe informacje oraz stanowi podstawę rozliczenia wydatków uznanych za koszty kwalifikowalne. Warto zwrócić uwagę, że odpowiednio zmodyfikowany plan kont może być wykorzystany w przyszłości, przy czym możliwość i zakres jego wyodrębnienia powinien mieć charakter wielopoziomowy, co pozwoli jednostce na identyfikację źródeł finansowania odrębnie dla każdego realizowanego projektu.

Plan kont jest dokumentem opracowanym przez jednostkę gospodarczą, w którym zawarto przyjęte zasady rachunkowości. Głównym celem jego opracowania jest zapewnienie prawidłowego i rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi krajowymi i unijnymi. Opracowując plan kont, każda jednostka powinna uwzględnić specyfikę swojej działalności, w tym również możliwość prowadzenia ewidencji i sprawozdawczości dla potrzeb rozliczeń finansowych wynikających z wykorzystania funduszy unijnych. Jednostka, opracowując plan kont, musi pamiętać, że nie może on naru-

ścić powszechnie przyjętych zasad, a jego podstawowym elementem jest wykaz kont księgi głównej oraz zasad ewidencji na tych kontach i kontach pomocniczych stanowiących podstawę ewidencji analitycznej.

W poszczególnych zespołach można utworzyć konta syntetyczne o złożonym przedmiocie ewidencji, dla których rozwinięciem (uszczegółowieniem) będzie ewidencja analityczna, jak również stworzyć konta syntetyczne służące do ewidencji jednorodnego składnika.

Na przykład w Zespole 1 „Środki pieniężne, rachunki bankowe oraz inne krótkoterminowe aktywa finansowe” można utworzyć następujące konta:

- 101 Kasa,
- 131 Rachunki bankowe środków własnych,
- 131-1 Rachunek bankowy środków unijnych dla projektu „xyz”,
- 131-2 Rachunek bankowy środków unijnych dla projektu „xyz + 1”,
- 131-3,
-
- 138 Kredyty bankowe.

W Zespole 2 „Rozrachunki i roszczenia” jednostka może dokonać wyodrębnienia kont księgowych z uszczegółowieniem ewidencji syntetycznej poprzez stworzenie kont pomocniczych (analitycznych):

- 231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – finansowane z własnych środków,
- 232 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – finansowane ze środków unijnych (ewidencja analityczna, dla każdego projektu odrębne konto analityczne).

Wybór wyodrębnienia w planie kont sposobu ewidencji zależy od indywidualnych rozwiązań jednostki i wymaga od kierownictwa jednostki zmian organizacyjnych, związanych z aktualizacją planu kont i ich dostosowania do ewidencji dla celów realizacji projektu unijnego. Sama zmiana polityki rachunkowości i planu kont nie wystarcza, jednostki wykorzystujące programy księgowo-dokonywać również konfiguracji programu, co nie zawsze, szczególnie w środku roku obrotowego, jest proste, a ponadto często jest czasochłonne, co dla większości pracowników oznacza dodatkowy czas pracy. Jeżeli jednostka gospodarcza w tym samym czasie realizuje więcej projektów finansowanych ze środków unijnych oznacza to, że musi wyodrębnić ewidencję w ramach każdego projektu. Warto zwrócić uwagę, że raz prawidłowo zmodyfikowany plan kont pozwoli na wykorzystanie wprowadzonych zmian w przyszłości. Sposób wyodrębnienia kont

w celu ewidencji środków unijnych przedstawiono na przykładzie zamieszczonym poniżej (zobacz też schemat 1).

Przykład

Jednostka w wyniku realizacji projektu unijnego zatrudniła pracowników na podstawie umowy o pracę i w tym celu wprowadziła dodatkowe konta syntetyczne pozwalające na wyodrębnienie środków finansowanych ze środków unijnych. Plan kont uzupełniono o dodatkowe konta syntetyczne oznaczone symbolem UE, wprowadzając również identyfikator numerowy przyporządkowany realizacji poszczególnych (odrębnych) projektów – nr 1.

Rachunek bankowy 132 – UE 1		Rozr. z pracownikami 232 – UE 1		Wynagrodzenia 404 – UE 1	
1) 50 000	3) 9200	2a) 3000	2) 15 000	2) 15 000	4) 9200
		2b) 1600			
		2c) 1200			
		3) 9200			
Rozlicz. międzyokresowe 843 – UE 1		Rozr. z ZUS 233 – 1 UE 1		Rozr. publicznoprawne 224 – 1 UE 1	
4) 9200	1) 50 000		2a) 3000		2c) 1200
			2b) 1600		

Operacje gospodarcze:

1. WB – wpływ środków unijnych na wyodrębniony rachunek bankowy 50 000.
2. Lista płac brutto 15 000
 - a) ubezpieczenia społeczne 3000
 - b) ubezpieczenie zdrowotne 1600
 - c) zaliczka na podatek dochodowy 1200.
3. WB – wypłata wynagrodzeń, przelew na rachunki pracowników.
4. PK – przeksięgowanie kosztów kwalifikowalnych na koniec miesiąca 9200.

Schemat 1. Sposób ewidencji wynagrodzeń finansowanych z funduszy unijnych w ramach realizowanego projektu nr 1

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przedstawionego schematu widać, że dla celów ewidencyjnych jednostka wprowadziła do planu kont konta syntetyczne ze szczegółowym oznaczeniem dla potrzeb unijnych (UE) z uwzględnieniem realizowanego pro-

jektu nr 1. Tak opracowane karty kontowe powinny stanowić załącznik do wyodrębnionej dokumentacji przechowywanej na potrzeby audytu. Z przedstawionej ewidencji wynika, że kosztem kwalifikowalnym dla celów unijnych jest tylko wartość wypłaconego pracownikom wynagrodzenia (9200,-). Za takie koszty w bieżącym miesiącu nie zostaną uznane obowiązkowe potrącenia dotyczące ubezpieczenia społecznego, zdrowotnego i zaliczki na podatek dochodowy, ponieważ zgodnie z zasadą kasową jednostka do końca miesiąca powinna dokonać przelewu (przepływu) środków pieniężnych. Oznacza to, że specjalnie dla celów unijnych należy również uwzględnić terminy płatności. Rozliczenia z ZUS będą dokonywane w dwóch etapach, pierwszy termin rozliczenia wyprzedza powszechnie obowiązujące terminy rozliczeniowe, 5, 10 i 15 dnia następnego miesiąca, jak również w wielu przypadkach dokonywany jest przed złożeniem deklaracji rozliczeniowej.

Przyjęte i zaprezentowane rozwiązanie nie jest jedynym prawidłowym rozwiązaniem dotyczącym ewidencji środków unijnych. Jednostki gospodarcze mogą również zastosować ewidencję analityczną, co nie spowoduje wzrostu liczby kont syntetycznych.

Brak ujednoliconych zasad dotyczących ewidencji operacji, archiwizacji dokumentów wraz z opracowaniem dodatkowej kategorii archiwalnej osobnej dla dokumentacji związanej z wykorzystaniem środków unijnych sprzyja popełnianiu błędów księgowych, co w rezultacie prowadzi do nieuznania kosztów za kwalifikowalne i zmniejsza wartość dofinansowania ze środków unijnych. W przeciwieństwie do ewidencji księgowej sprawozdania z realizacji programów/projektów są sformalizowane i sporządzane na odpowiednich formularzach przekazywanych przez instytucję wdrażającą.

Wymogi Unii Europejskiej w zakresie rachunkowości i procedur gospodarki finansowej są następujące⁴:

- a) zapisy księgowe, jako dostarczające szczegółowych informacji o płatnościach dokonywanych przez beneficjenta korzystającego ze wsparcia finansowego ze środków unijnych, muszą zawierać następujące informacje: datę i pozycję zapisu księgowego, określenie rodzaju dokumentu, datę i formę płatności;
- b) dla wydatków częściowo finansowanych ze środków unijnych muszą istnieć dokumenty stwierdzające alokację środków między wspierane przez

⁴ M. Brzóska, B. Gajos, M. Mońka, *Środki unijne przedmiotem badania biegłego rewidenta*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2005, s. 53.

UE oraz dokumenty dotyczące wydatków uznawanych za kwalifikowalne w określonych proporcjach do innych kosztów (na przykład środki unijne mogą pokrywać 70% wydatków poniesionych na realizację danego przedsięwzięcia).

Ponadto opracowanie zasad i procedur związanych z audytem środków unijnych po dokonaniu modyfikacji procedur może być wielokrotnie wykorzystane zarówno w okresie finansowania 2007–2013, jak i w późniejszych okresach.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami⁵ kierownik jednostki gospodarczej określa szczegółowe zasady rachunkowości dla realizowanego projektu. Przyjęte reguły powinny uwzględniać⁶:

- ukazanie wszystkich rachunków bankowych i kredytów dla poszczególnych projektów,
- wyszczególnienie kont kosztów i przychodów projektu, z dalszym ich podziałem w zależności od rodzaju wsparcia,
- ewidencję rozrachunków z wyszczególnieniem wykonawców, w tym również pracowników zatrudnionych przy realizacji projektu,
- wykazanie kont dla rozliczeń międzyokresowych,
- wyodrębnienie kont bilansowych i pozabilansowych, w tym także do ewidencji w euro i innych walutach obcych,
- uwzględnienie zasad ustalania i ewidencji różnic kursowych,
- stosowanie jednolitej numeracji dla potrzeb ewidencji księgowej,
- określenie wydatków kwalifikowanych w projekcie,
- ustalenie zasad dotyczących rozliczeń podatku VAT,
- ewidencji przychodów osiągniętych w czasie realizacji projektu.

Jednostki gospodarcze nie muszą opracowywać odrębnych zasad rachunkowości na potrzeby ewidencji i rozliczania funduszy unijnych, powinny jedynie sporządzić aneks do wcześniej opracowanych i obowiązujących już zasad.

Ze względu na sposób ujęcia i rozliczania w księgach rachunkowych dotacje można podzielić na służące finansowaniu aktywów trwałych (są przeznaczone na

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Rozporządzenie czeka na publikację w DzU) oraz Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

⁶ W. Baran, M. Świderka, *Rachunkowość projektu współfinansowanego ze środków unijnych*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007, s. 11–24.

sfinansowanie zakupu, wytworzenia, budowy, ulepszenia środków trwałych lub nabycia wartości niematerialnych i prawnych) lub przeznaczone na finansowanie bieżącej działalności operacyjnej jednostki.

Ze względu na metodę rozliczania środki z tytułu dotacji mogą być ewidencjonowane według jednej z dwóch metod:

- kapitałowa (funduszowa), przez zwiększenie kapitałów własnych (konto fundusz podstawowy),
- wynikowa, podwyższająca przychody (konto rozliczenia międzyokresowe przychodów lub pozostałe przychody operacyjne).

W metodzie kapitałowej środki pieniężne otrzymane z dotacji zwiększają kapitał (fundusz) własny jednostki otrzymującej dotację: Wn „Rachunek bankowy środków z funduszy UE”, Ma „Fundusz podstawowy”. Metoda ta jest stosowana między innymi przez wyższe uczelnie, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, spółdzielnie mieszkaniowe, instytucje kultury. Podstawą zaliczenia dotacji do kapitałów własnych są przepisy systemowe regulujące zasady gospodarki finansowej danej grupy jednostek.

W metodzie przychodowej (wynikowej) środki pieniężne otrzymane w formie dotacji zalicza się do przychodów danej jednostki. Ewidencję w oparciu o to podejście stosują jednostki, które podlegają ustawie o rachunkowości i nie dotyczą ich odmienne uregulowania systemowe. W tym przypadku sposób ewidencji faktycznego wpływu dotacji ze środków unijnych zależy od celu, na jaki została przyznana dotacja, to jest na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych lub na inne cele. Dotacja na nabycie (wytworzenie) aktywów trwałych jest wykazywana na koncie rozliczeń międzyokresowych przychodów. Równoległe do odpisów amortyzacyjnych następuje przeksięgowanie odpowiedniej kwoty na konto pozostałych przychodów operacyjnych. W pozostałych przypadkach otrzymane środki są odnoszone bezpośrednio na przychody. W myśl MSR nr 20 „Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej” w metodzie przychodowej najistotniejsze jest ujmowanie dotacji na przestrzeni okresów w sposób racjonalny i systematyczny, tak aby zapewnić ich współmierność z właściwymi kosztami. Ujmowanie dotacji jako przychodu w momencie ich otrzymania nie jest zgodne z założeniami metody memoriałowej. Mogą być one uznane za przychód tylko wtedy, gdy nie istniały żadne przesłanki przypisania dotacji okresom innym niż ten, w którym została otrzymana. Natomiast dotację będącą rekompensatą za już poniesione koszty lub straty albo przyznaną w celu udzielenia jednostce natych-

miastowego wsparcia, bez towarzyszących przyszłych kosztów, należy ująć jako przychód w okresie, w którym stała się należna.

Ujęcie dotacji w sprawozdaniu finansowym uzależnione jest od przeznaczenia uzyskanego dofinansowania – dotacje otrzymane i przeznaczone na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych wykazywane są w pasywach bilansu w pozycji inne rozliczenia międzyokresowe. Natomiast w przypadku gdy są otrzymane na inne cele niż wskazane powyżej, ujmowane są w rachunku zysków i strat – w pozostałych przychodach operacyjnych lub w przypadku znaczącego wpływu na wynik finansowy jednostki – w przychodach działalności operacyjnej. Ponadto w sprawozdaniu finansowym jednostka powinna ujawnić takie informacje, jak polityka rachunkowości w zakresie pomiaru prezentacji informacji dotyczących dotacji unijnych, rodzaj oraz zasięg dotacji ujętej w sprawozdaniu, a także wskazówki o innych formach pomocy, z których jednostka gospodarcza uzyskała bezpośrednią korzyść, jak również inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu finansowym pomocą.

4. Kwalifikowalność projektu i wydatków w ramach danego programu

Podstawowa klasyfikacja kosztów w związku z realizacją projektów finansowanych ze środków unijnych dotyczy ich podziału na pozycje kwalifikowalne i niekwalifikowalne. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego zatwierdziło Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013 (NSRO) oraz wytyczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki (PO KL).

Na etapie wyboru i oceny wniosku o dofinansowanie następuje ocena kwalifikowalności projektu. Polega ona na sprawdzeniu, czy przedstawiony projekt może stanowić przedmiot współfinansowania, to jest czy:

- projekt jest zgodny z celami programu i polityką Wspólnoty,
- jednostka jest uprawniona do złożenia wniosku w ramach danego działania.

Zgodnie z zasadami dofinansowania Unia Europejska zwraca jednostce tylko określony procent kosztów kwalifikowalnych. Dlatego w ramach przygotowywanych projektów należy określić:

- wydatki kwalifikowalne – możliwe do wsparcia,
- wydatki niekwalifikowalne – wyeliminowane ze wsparcia.

Potwierdzenie wysokości planowanych do poniesienia wydatków kwalifikowalnych następuje w umowie o dofinansowanie zawartej z jednostką.

Kwalifikowalne są wydatki, które jednocześnie:

- są niezbędne do prawidłowej realizacji projektu, mają bezpośredni związek z celami projektu,
- zostały faktycznie poniesione w okresie ich kwalifikowalności,
- są zgodne z odrębnymi zasadami prawa krajowego i wspólnotowego, a w szczególności z ustawą z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych,
- spełniają wymogi efektywnego zarządzania finansami,
- są zgodne z umową o dofinansowanie projektu,
- zostały prawidłowo zaksięgowane i udokumentowane,
- zostały faktycznie poniesione, jedyny wyjątek to koszty związane z wkładem niepieniężnym lub amortyzacją.

Należy podkreślić, że wydatek ma miejsce, jeżeli faktycznie nastąpił przepływ środków pieniężnych od beneficjenta do innego podmiotu (w znaczeniu kasowym). Wyjątek od tej zasady stanowi wkład niepieniężny, amortyzacja (uważana za wydatek poniesiony po dokonaniu odpisu amortyzacyjnego). Wydatki niekwalifikowalne w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki to przede wszystkim: podatek VAT, jeśli może zostać odzyskany w ramach obowiązujących przepisów krajowych (na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług), zakup nieruchomości i gruntów, wyposażenia, mebli, pojazdów oraz infrastruktury z wyjątkiem wydatków w ramach cross-financingu, odsetki od zadłużenia, koszty prowizji pobieranych w ramach operacji wymiany walut oraz ujemne różnice kursów walut, koszty kar, grzywien i procesów sądowych.

Składając wniosek o refundację poniesionych wydatków, jednostka powinna przedstawić dokumenty będące podstawą do uznania poniesionych wydatków za kwalifikowalne w ramach projektu. Faktycznie poniesione wydatki powinny być więc poparte fakturami lub dokumentami o równoważnej wartości księgowej oraz wyciągami bankowymi z wyodrębnionego rachunku bankowego, potwierdzającymi dokonanie płatności na rzecz wystawcy stosownego dokumentu. Wyciąg bankowy musi zawierać nazwę jednostki, numer rachunku oraz tytuł płatności. Wydatki muszą być kwalifikowalne w oparciu o przejrzysty i oddzielny system rozliczania projektu, natomiast dokumentami potwierdzającymi poniesienie kosztu związanego z wkładem niepieniężnym lub amortyzacją są w szczególności dokumenty księgowe lub wyciągi z ksiąg rachunkowych odzwierciedlające wyso-

kość poniesionych kosztów i potwierdzone przez upoważnione osoby. Ważne jest także odpowiednie opisanie dokumentu ukazującego związek danego wydatku z realizowanym projektem. Wydatek ten powinien odnosić się do konkretnej pozycji wynikającej z kosztorysu. Dowód księgowy powinien być podpisany przez osobę akceptującą dokument oraz zawierać między innymi numer księgowy oraz numer umowy. Przy rozliczaniu projektu wszystkie dokumenty podlegają sprawdzeniu, czy wydatki:

- poniesiono zgodnie z postanowieniami umowy o dofinansowanie,
- są oparte na prawnie wiążących umowach, porozumieniach lub dokumentach księgowych (niezbędne jest zatem posiadanie przez jednostkę należytą dokumentacji będącej podstawą poniesienia wydatku),
- są zgodne z warunkami opisanymi w wytycznych krajowych oraz wytycznych programowych,
- są niezbędne do wykonania projektu i zostały poniesione w związku z realizacją projektu,
- zostały poniesione i udokumentowane w terminie kwalifikowalności wydatków,
- są zgodne z postanowieniami danego programu,
- czy prace, usługi, dostawy, w związku z realizacją których wydatek został poniesiony, zostały faktycznie wykonane.

5. Bariery w wykorzystaniu funduszy unijnych

Spośród dostępnych źródeł finansowania działalności wyjątkowo atrakcyjne wydają się dotacje o charakterze pomocy publicznej, w tym przede wszystkim fundusze unijne. Niemniej oprócz pozytywnych zjawisk związanych z ich wykorzystaniem można wskazać również na pewne ograniczenia, do których zaliczamy:

- a) brak przejrzystych informacji odnośnie do terminów i instytucji obsługujących dany program unijny oraz często skomplikowane wytyczne dotyczące poszczególnych programów; zazwyczaj każdy program ma własne wytyczne, co powoduje, że przedsiębiorca musi zapoznać się z szeregiem wymogów dotyczących realizacji poszczególnych projektów;
- b) możliwość wyczerpania puli środków znacznie szybciej, niż przewiduje to okres programowania, na przykład: eksperci rządowi oceniają, że jeżeli

- liczba wniosków ramach PO KL będzie tak szybko wzrastała jak dotychczas, to funduszy wystarczy tylko do 2011 roku⁷;
- c) trudności z zaliczeniem kosztów do grupy kwalifikowalnych uprawniających do refundacji inwestycji ze środków UE;
 - d) w wielu programach unijnych wymagany jest wkład własny, co powoduje, że często na skutek braku środków część przedsiębiorców nie może skorzystać z pomocy i rezygnuje już na etapie wstępnym z aplikacji o środki w ramach takich programów;
 - e) wymagania formalne odnośnie do opracowania biznesplanu oraz wniosku o dotację unijną często stanowią dużą barierę, szczególnie w przypadku mikroprzedsiębiorstw lub osób rozpoczynających działalność gospodarczą po raz pierwszy⁸;
 - f) fundusze unijne podlegają opodatkowaniu, tym samym kwota otrzymanej dotacji unijnej stanowi podstawę naliczenia podatku dochodowego;
 - g) skorzystanie ze środków unijnych nakłada na przedsiębiorcę konieczność prowadzenia działalności gospodarczej przez co najmniej pięć lat, co może być trudne do spełnienia w przypadku przedsięwzięć na niewielką skalę⁹.

Uwagi końcowe

Współfinansowanie realizacji projektu za pomocą środków z UE wiąże się z wieloma korzyściami. Pierwszą z nich jest fakt, iż dotacje stanowią dodatkowe źródło finansowania dla przedsiębiorstw, które umożliwia im realizację inwestycji po znacznie niższym koszcie niż w przypadku korzystania z innych źródeł (na przykład kredytu). Dotacja pozwala zrealizować inwestycję szybciej, wykorzystać nowocześniejsze technologie, na które przy wyłącznym wkładzie własnym

⁷ S. Czubkowska, *11 mld euro z Unii rozejdzie się przed czasem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2009, nr 204, s. A1.

⁸ M. Tokarski, *Najczęściej popełniane błędy w sporządzaniu biznesplanów przez mikro- i małe przedsiębiorstwa*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro- i małych przedsiębiorstw – Mikrofirma 2009*, red. A. Bielawska, Zeszyty Naukowe nr 540, Ekonomiczne Problemy Usług nr 34, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 581–588.

⁹ M. Rękas, *Fundusze unijne szansą na rozpoczęcie działalności gospodarczej*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro- i małych przedsiębiorstw – Mikrofirma 2009*, red. A. Bielawska, Zeszyty Naukowe nr 540, Ekonomiczne Problemy Usług nr 34, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 415.

przedsiębiorstwo często nie mogłoby sobie pozwolić, i stworzyć nowe miejsca pracy. Ponadto środki z funduszy strukturalnych mają bardzo pozytywny wpływ na rozwój przedsiębiorstwa oraz na poprawę jego konkurencyjności na rynku. Dzięki nim firmy mogą stać się bardziej innowacyjne. Istotne jest również, że zakres pomocy jest bardzo szeroki. Przedsiębiorstwo może starać się o dofinansowanie projektów z różnych dziedzin, od kupna środków trwałych, przez zakup gruntów czy wartości niematerialnych i prawnych, do korzystania z usług doradczych. Dlatego tak ważne jest efektywne wykorzystanie środków finansowych z UE, które zostały przyznane Polsce na lata 2007–2013.

Należy jednak podkreślić, iż pozyskanie funduszy unijnych szczególnie przez małe przedsiębiorstwa nie jest łatwe ze względu na skomplikowane procedury związane z przygotowaniem aplikacji i złożeniem wniosku oraz studium wykonalności. Kolejne trudności, które napotykają przedsiębiorcy, to właściwe dokumentowanie, ewidencjonowanie i rozliczanie środków unijnych wraz z ich audytem.

Trudno dziś wyciągnąć jednoznaczne wnioski z realizacji założonych celów oraz efektywności wykorzystania zaplanowanej kwoty środków w ramach poszczególnych programów w okresie 2007–2013. Taką analizę będzie można przeprowadzić po zakończeniu okresu programowania, wskazując jednoznacznie na zaistniałe problemy oraz formułując wnioski odnośnie do możliwości ich eliminacji w przyszłości. Natomiast można zaobserwować, że zainteresowanie polskich przedsiębiorców możliwością absorpcji funduszy unijnych z roku na rok wzrasta, o czym może świadczyć możliwość wyczerpania puli środków znacznie szybciej, niż przewiduje to bieżący okres programowania.

Literatura

- Baran W., Świderka M., *Rachunkowość projektu współfinansowanego ze środków unijnych*, w: *Rachunkowość w teorii i praktyce*, red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- Borkowska M., *Ujęcie środków europejskich w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość” 2010, nr 4.
- Brzóska M., Gajos B., Mońka M., *Środki unijne przedmiotem badania biegłego rewidenta*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2005.
- Czubkowska S., *11 mld euro z Unii rozejdzie się przed czasem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2009, nr 204.

- Jankowska A., Kierkowski T., Knopik R., *Fundusze pomocowe dla Polski po akcesji – fundusze strukturalne i fundusz spójności*, PARP, Warszawa 2004.
- Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013 wspierające wzrost gospodarczy i zatrudnienie*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2007.
- Nowak B., *Nowa perspektywa finansowa Unii Europejskiej 2007–2013*, Centrum Stosunków Międzynarodowych, Warszawa 2006.
- Rękas M., *Fundusze unijne szansą na rozpoczęcie działalności gospodarczej*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro i małych przedsiębiorstw – Mikrofirma 2009*, red. A. Bielawska, Zeszyty Naukowe nr 540, Ekonomiczne Problemy Usług nr 34, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
- Tokarski M., *Najczęściej popełniane błędy w sporządzaniu biznesplanów przez mikro- i małe przedsiębiorstwa*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro- i małych przedsiębiorstw – Mikrofirma 2009*, red. A. Bielawska, Zeszyty Naukowe nr 540, Ekonomiczne Problemy Usług nr 34, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.

dr Maciej Tokarski
Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu
Katedra Rachunkowości
ul. Młodzieżowa 31a, 87-100 Toruń
Maciej.Tokarski@interia.pl

RECORDING AND ACCOUNTING OF THE EU FUNDS IN AN ENTERPRISE A SELECTION OF ISSUES

Summary

The opportunity to utilize European funds by final beneficiaries has been embedded within the framework of binding legal provisions both on the national level as well as on the level of European structures. Having regard to the principles of the utilization of European funds, which are collected by common contributions to the European budget made by all member states, we need to bear in mind the purposefulness and correctness of their utilization. Appropriate account books keeping constitutes the crucial part of the proper recording of the European funds which has been granted and utilized. Economic entities which utilize financial means derived from European funds shall, while performing their economic activities, keep separate registry and reporting of utilization of the means received. Such registry and reporting shall allow for running inspections as well as immediate and comprehensive monitoring of the funds which were received and utilized. Such

measures gain on importance due to the fact that within the financial perspective of the years 2007–2013 auditing and inspection systems of funds' management have been implemented. As a result, virtually all projects co-financed by means of structural funds will be audited and inspected. Thus, the responsibility of beneficiaries increases significantly.

Translated by Maciej Tokarski