

Ewidencja księgowa jednostek samorządu terytorialnego jako podstawa rozliczeń funduszy europejskich

Iwona Olek*

Streszczenie: Dotacje otrzymywane z funduszy Unii Europejskiej stanowią bezzwrotną pomoc finansową wspierającą te sektory gospodarki i regiony, które bez pomocy nie są w stanie osiągnąć średniego poziomu ekonomicznego dla krajów UE. Od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej i pojawienia się możliwości aplikowania o środki unijne, wszystkie podmioty korzystające z finansowego wsparcia UE muszą prowadzić odpowiednią ewidencję otrzymywanych środków i w tym celu dostosować swoje plany kont do nowych zadań. Księgowość taka musi być odpowiednio prowadzona w momencie uzyskiwania środków z UE, nie tylko ze względów ewidencyjnych, ale także kontrolnych. Środki unijne przekazywane są w postaci zaliczki na określone, przyszłe działania lub jako refundacja poniesionych wcześniej kosztów. Przeznaczenie tych środków musi być zgodne z celami określonymi w umowie o dofinansowanie projektu lub odrębnych przepisach oraz wydatkowane zgodnie z zapisami w nich zawartymi. Przepisy wspólnotowe wprowadzają wymóg, aby beneficjent unijnej pomocy utrzymywał odrębny system księgowy albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem, zgodnie z krajowymi zasadami księgowymi. Każda jednostka samorządu terytorialnego, chcąc rozliczyć się w terminie i zgodnie z wytycznymi z otrzymanego dofinansowania, powinna opracować, na kanwie rozporządzenia ministra finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, odpowiednią politykę rachunkowości.

Słowa kluczowe: fundusze europejskie, rachunkowość, ewidencja księgowa

Wprowadzenie

Możliwość aplikowania o środki unijne, która pojawiła się wraz z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej (UE) w 2004 roku, nadała polskiej polityce regionalnej nowego wymiaru. Zasilenie budżetu państwa środkami UE (zarówno przedakcesyjnymi, jak i strukturalnymi), a także zaangażowanie wielu podmiotów w proces programowania i wdrażania programów operacyjnych (przede wszystkim na szczeblu regionalnym) przyczyniło się do wzrostu efektywności polityki regionalnej i do racjonalizacji wydatkowania dostępnych zasobów finansowych.

Celem polityki regionalnej UE jest zmniejszenie różnic w poziomie życia i rozwoju gospodarczego pomiędzy najbiedniejszymi, a najbogatszymi regionami państw członkowskich. Zadaniem funduszy strukturalnych jest wspieranie restrukturyzacji, modernizacji

* Iwona Olek, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, ul. Bursztynowa 9c, 66-415 Kłodawa, e-mail: iwonaolek@op.pl.

i harmonizacji gospodarek krajów UE, co służy zwiększeniu spójności ekonomicznej i społecznej wewnątrz Unii.

Fundusze kierowane są przede wszystkim do tych sektorów gospodarki i regionów, które bez pomocy finansowej nie są w stanie osiągnąć średniego poziomu ekonomicznego dla krajów UE. Sposób podziału środków strukturalnych pomiędzy poszczególne kraje członkowskie wynika z przyjętych kryteriów i założeń w ramach poszczególnych celów. To właśnie ich realizacji podporządkowane są fundusze strukturalne.

Postęp, który ma się dokonywać dzięki środkom unijnym, jest tym większy i społecznie efektywny, im lepiej jest przygotowany system pozyskiwania środków w ramach programów operacyjnych. Istotne znaczenie dla efektywnego wykorzystania funduszy ma także przygotowanie potencjalnych beneficjentów i ich wewnętrzne uregulowania służące skutecznej absorpcji środków zewnętrznych.

Celem artykułu jest przedstawienie roli polityki rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego w procesie rozliczania funduszy europejskich na podstawie badań przeprowadzonych metodą analizy dokumentów (akty prawa wspólnotowego i krajowego) oraz studium przypadku (JST – Miasto Gorzów Wlkp.).

1. Instrumenty polityki strukturalnej Unii Europejskiej

W momencie przystąpienia Polski do UE, cały obszar kraju został objęty Celem 1 wspólnotowej polityki regionalnej, który został zdefiniowany jako wspieranie rozwoju i strukturalnego dostosowania słabo rozwiniętych regionów UE, a dzięki temu także pomocą funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności.

Polityka regionalna UE realizowana jest przy pomocy następujących funduszy:

- Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR),
- Europejskiego Funduszu Społecznego (EFS),
- Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnych (EFOiGR),
- Finansowego Instrumentu Wspierania Rybołówstwa (FIWR),
- Funduszu Spójności.

Ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego finansowane są działania inwestycyjne i modernizacyjne m.in. w zakresie infrastruktury technicznej, a także projekty dotyczące sektora małych i średnich przedsiębiorstw, które wspierają rozwój społeczeństwa informacyjnego, rozwój turystyki oraz kultury (Rozporządzenie Rady (WE) nr 1080/2006...). Podział środków pochodzących z EFRR na poszczególne programy operacyjne i inicjatywy wspólnotowe przedstawiono w tabeli 1.

Do podstawowych zadań Europejskiego Funduszu Społecznego należy natomiast inwestowanie w rozwój kwalifikacji zawodowych obywateli państw UE, wspieranie rozwoju przedsiębiorczości i promowanie równości szans w dostępie do rynku pracy (Rozporządzenie (WE) nr 1081/2006...). Programy operacyjne i inicjatywy wspólnotowe finansowane przez EFS przedstawiono w tabeli 2.

Europejski Fundusz Orientacji i Gwarancji Rolnych utworzono w celu wspierania procesu przekształceń strukturalnych w rolnictwie oraz wspomaganie rozwoju obszarów wiejskich. Środki pochodzące z EFOiGR wykorzystywane były w Polsce w latach 2004–2006, do współfinansowania projektów w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego ROLNY.

Tabela 1

Programy Operacyjne i Inicjatywy Wspólnotowe finansowane z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego

Lata 2004–2006	Lata 2007–2013
Zintegrowany Program Operacyjny Rozwoju Regionalnego (ZPORR)	16 Regionalnych Programów Operacyjnych
Sektorowy Program Operacyjny Wzrost Konkurencyjności Przedsiębiorstw	Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka
Sektorowy Program Operacyjny Transport	Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko (częściowo)
Program Operacyjny Pomoc Techniczna	Program Operacyjny Pomoc Techniczna
Inicjatywa Wspólnotowa INTERREG	Program Operacyjny Europejskiej Współpracy Terytorialnej (PO EWT)

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2

Programy operacyjne i Inicjatywy Wspólnotowe finansowane z Europejskiego Funduszu Społecznego

Lata 2004–2006	Lata 2007–2013
Zintegrowany Program Operacyjny Rozwoju Regionalnego (Priorytet 2)	Program Operacyjny Kapitał Ludzki
Sektorowy Program Operacyjny Rozwój Zasobów Ludzkich	
Inicjatywa Wspólnotowa EQUAL	

Źródło: opracowanie własne.

Celem **Finansowego Instrumentu Wspierania Rybołówstwa** jest promowanie zmian strukturalnych w sektorze rybołówstwa. W latach 2004-2006 FIWR zaangażowany był w współfinansowanie projektów realizowanych w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego RYBY.

Kolejnym instrumentem służącym realizacji polityki spójności, choć nie można zaliczyć go do funduszy strukturalnych, jest **Fundusz Spójności**. Przeznaczony jest on dla państw członkowskich, których produkt narodowy brutto (PNB) per capita jest niższy niż 90% średniej unijnej (Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 30 lipca 2004...). Fundusz Spójności różni się od funduszy strukturalnych wieloma zasadami, np. finansowaniem zadań o zasięgu krajowym, a nie regionalnym, odmienną ścieżką wyboru projektów oraz tym, że ma ściśle określony zakres interwencji: w jego ramach wspierane są tylko projekty z zakresu ochrony środowiska i transportu (Rozporządzenie Rady (WE) nr 1084/2006...).

2. Zasady rozliczania środków pomocowych z funduszy UE w jednostkach samorządu terytorialnego

Od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej wszystkie podmioty korzystające ze środków pochodzących z funduszy unijnych (prywatni przedsiębiorcy, organizacje non profit oraz jednostki sektora finansów publicznych) muszą stosować odpowiednią ewiden-

cję otrzymywanych środków i w tym celu dostosować swoje plany kont do nowych zadań. Księgowość taka musi być odpowiednio prowadzona w momencie pozyskiwania środków zewnętrznych, ze względu na wymogi, jakie nakłada Unia Europejska na beneficjentów przyznawanej pomocy. Umożliwia ona prawidłowe i terminowe złożenie wniosków o płatność do Instytucji Zarządzającej danym programem operacyjnym, w celu rozliczenia zaliczki lub otrzymania refundacji poniesionych kosztów w ramach dofinansowanego przez UE projektu. Zgodnie z Ustawą o finansach publicznych (art. 189 ust. 3) w przypadku niezłożenia przez beneficjenta wniosku o płatność na kwotę lub w terminie wynikającym z harmonogramu płatności, od środków pozostałych do rozliczenia, przekazanych w ramach zaliczki, powinny zostać naliczone odsetki jak dla zaległości podatkowych, liczone od dnia przekazania środków do dnia złożenia wniosku o płatność.

Ewidencję otrzymanych środków unijnych i operacji związanych z tymi środkami należy wykazywać na specjalnie wydzielonych kontach. Jeżeli dana jednostka takich kont nie ma, powinna wprowadzić zmiany w zakładowym planie kont. Prowadzenie ewidencji zdarzeń gospodarczych na takich kontach musi być zgodne z przyjętą polityką rachunkowości danej jednostki.

Zgodnie z art. 34 ust. 1 lit. e) przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiających przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych, instytucja zarządzająca jest odpowiedzialna za skuteczność i poprawność zarządzania i wykonywania. Między innymi za zapewnienie, że instytucje biorące udział w zarządzaniu i wykonywaniu pomocy zachowują albo oddzielny system rachunkowości, albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji dotyczących pomocy.

Należy zaznaczyć, że za prawidłowość prowadzonych ksiąg rachunkowych odpowiada kierownik jednostki, również w przypadku środków otrzymywanych z funduszy UE w zakresie ich ewidencjonowania, rozliczania i prezentacji elementów, a także ujęcia w polityce rachunkowości podmiotu.

Ustalając te zasady należy uwzględnić (poza regulacjami krajowymi) przepisy wspomnianego rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/1999, a także ustanawiające zasady jego wykonania w odniesieniu do warunków, jakie muszą spełnić wydatki na działanie współfinansowane przepisami rozporządzenia Rady (WE) nr 448/2004 z dnia 10 marca 2004 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1685/2000 (Gazeta Prawna ...).

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadziła nowe rozwiązania systemowe, m.in. w zakresie przepływów finansowych w ramach programów i projektów realizowanych z udziałem środków europejskich. Począwszy od 1 stycznia 2010 r., wydatki na realizację programów i projektów finansowanych ze środków europejskich to:

- płatności – jako część odpowiadająca wkładowi środków europejskich,
- dotacja celowa – część odpowiadająca wkładowi krajowemu – współfinansowanie (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...).

Do odmiennych niż dotychczas rozwiązań systemowych w zakresie przepływu środków europejskich, dostosowano także zasady rachunkowości w rozporządzeniu ministra finansów z 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a) ustawy o finansach publicznych.

W wyniku wprowadzonych zmian, zasady ewidencji środków europejskich są różne w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010...).

W świetle ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, zalicza się do dochodów JST (Ustawa z dnia 13 listopada 2003...). Oznacza to, że środki pochodzące z budżetu UE oraz środki pochodzenia zagranicznego niepodlegające zwrotowi, samorządowe jednostki budżetowe księgują w taki sam sposób jak pozostałe środki budżetowe. Środki te przekazywane są do jednostki budżetowej za pośrednictwem rachunku budżetu i są wykazywane na kontach służących ewidencji innych środków pozyskanych przez jednostkę na realizację wydatków, przy zastosowaniu odpowiedniej klasyfikacji budżetowej.

3. Ewidencja księgową środków europejskich w JST

W budżecie gminy do ewidencji operacji dofinansowanych z budżetu Unii Europejskiej niezbędne są konta:

- 133 Rachunek budżetu,
- 240 Pozostałe rozrachunki,
- 260 Zobowiązania finansowe,
- 901 Dochody budżetu,
- 902 Wydatki budżetu,
- 961 Wynik wykonania budżetu.

Konto 133 służy do ewidencji operacji związanych z realizacją w zakresie finansowanym w ramach wkładu własnego JST i dofinansowania z budżetu państwa w formie dotacji celowej. Po stronie „Wn” konta 133 ujmuje się wpływy z tytułu refundacji wcześniej poniesionych wydatków zrealizowanych z dochodów budżetu, w korespondencji z kontem 137 oraz wpływów dotacji z budżetu państwa na finansowanie projektów, w korespondencji z kontem 901. Po stronie „Ma” konta 133 ujmuje się: wypłaty bezpośrednie związane z realizacją projektu w ramach wkładu własnego lub dotacji celowej korespondującej z kontem 902; środki na realizację projektu przelane na rachunek bieżący urzędu lub innej jednostki budżetowej, korespondującej z kontem 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”; przelewy środków na wyodrębniony rachunek przeznaczony do finansowania wszystkich operacji związanych z projektem, korespondujących z kontem 137.

Konto 240 służy do ewidencji operacji obrazujących stan rozliczeń z instytucją pośredniczącą z tytułu wydatków podlegających refundacji ze środków unijnych, poniesionych z własnych środków lub z pożyczek na prefinansowanie. W ciągu roku, pod datą złożenia wniosku, po stronie „Wn” konta 240 ujmuje się, należności od instytucji pośredniczącej z tytułu poniesionych wydatków na realizację projektu podlegających refundacji ze środków pomocowych. Na koniec roku na koncie 240 ujmuje się także należności z omawianego tytułu, gdy wydatki zostały poniesione, a wniosek o płatność jeszcze nie został złożony. Po stronie „Ma” konta 240 księguje się wpływ środków unijnych z tytułu refundacji.

Konto 260 służy do ewidencji pożyczek zaciągniętych na finansowanie wydatków związanych z realizacją projektu. Po stronie „Wn” konta 260 ujmuje się wartość spłaconych pożyczek, korespondujących z kontem 133 (pożyczki spłacane ze środków unijnych i dotacji celowych, przelanych na wyodrębniony rachunek) lub z kontem 133 (pożyczki na finansowanie wkładu własnego w okresie realizacji projektu i pożyczki z dotacji przekazanych na rachunek budżetu). Po stronie „Ma” konta 260 ujmuje się wartość pożyczek zacią-

gniętych, korespondujących z kontem 137 lub 133 (jeżeli z umowy pożyczki wynika, że pożyczka zostanie przekazana na podstawowy rachunek budżetu).

Konto 901 służy do ewidencji dochodów otrzymanych z budżetu państwa w formie dotacji celowych na dofinansowanie projektów realizowanych z udziałem środków unijnych: po stronie „Wn” konta 901 ujmuje się przeniesienie kwoty dotacji otrzymanych w danym roku budżetowym na konto 961, a po stronie „Ma” wartość dotacji celowych otrzymanych z budżetu państwa na dofinansowanie projektu, korespondujących z kontem 133.

Konto 902 służy do ewidencji wydatków kwalifikowanych projektu w części finansowanej wkładem własnym JST, wydatków projektu objętych dofinansowaniem z budżetu państwa oraz wydatków niekwalifikowanych projektu. Po stronie „Wn” konta 902 księguje się omawiane wydatki projektu, korespondujących z kontem 133 lub 137, jeżeli wypłaty są dokonywane bezpośrednio z rachunku budżetu, z rachunku projektu lub z kontem 223 na podstawie okresowych sprawozdań, jeżeli środki na tego typu wydatki są przekazywane na rachunek urzędu lub na rachunki jednostek realizujących projekt. Po stronie „Ma” konta 902 ujmuje się przeniesienie na koniec roku wydatków projektu ujmowanych na tym koncie na konto 961.

Konto 961 służy do ustalenia wyniku budżetu za dany rok związanego z poniesieniem przez JST, w ramach projektu objętego odrębną ewidencją księgową, wydatków kwalifikowanych w ramach wkładu własnego i wydatków niekwalifikowanych projektu oraz wydatków projektu, objętych dofinansowaniem z budżetu państwa w formie dotacji celowej. Na koncie 961 wystąpi na koniec roku zapis po stronie „Wn” – przeksięgowanie salda konta 902. W następnym roku budżetowym, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu za rok poprzedni, saldo konta 961 przenosi się na konto 960. Jeżeli zakończenie projektu w następnym roku budżetowym i związane z tym zamknięcie ksiąg rachunkowych nastąpi przed zatwierdzeniem sprawozdania z wykonania budżetu, to przeksięgowanie salda konta 961 za rok poprzedni na konto 960 następuje pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych danego projektu.

Księgi rachunkowe na potrzeby prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej projektu otwiera się w momencie wystąpienia pierwszej operacji, związanej z projektem dofinansowanym na podstawie umowy o dofinansowanie i na początek kolejnego roku realizacji projektu, a zamyka się na koniec każdego kolejnego roku i na dzień zakończenia realizacji projektu. Po zakończeniu prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej dla danego projektu w związku z zakończeniem jego realizacji, salda z zamknięcia ksiąg rachunkowych projektu należy przenieść na odpowiednie konta syntetyczne, prowadzone dla pozostałej działalności JST.

Uwagi końcowe

Każda jednostka samorządu terytorialnego, chcąc rozliczyć się w terminie i zgodnie z wytycznymi z otrzymanego z UE dofinansowania, powinna opracować, na kanwie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w tym załącznika nr 2 określającego plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, odpowiednią politykę rachunkowości. Zasady przyjęte przez daną jednostkę powinny uwzględniać przede wszystkim:

- wyodrębnienie kont kosztów projektu,

- ustalenie zakresu wydatków kwalifikowanych projektu, przyjęcie na piśmie takiego katalogu uwzględniającego przepisy i specyfikę projektu – w celu jednolitego i prawidłowego rozliczania wydatków kwalifikowanych,
- sposób realizacji obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych wobec instytucji nadzorujących realizację projektu.

Literatura

- „Gazeta Prawna. Tygodnik Podatkowy” nr 175/2007 z 10.09.2007 r.
Rozporządzenie Rady (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego.
Rozporządzenie (WE) nr 1081/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego.
Rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 30 lipca 2004 r. w sprawie przyjęcia strategii wykorzystania Funduszu Spójności na lata 2004–2006, DzU nr 176, poz. 1827.
Rozporządzenie Rady (WE) nr 1084/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiające Fundusz Spójności.
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 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, DzU nr 128, poz. 861.
Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, DzU 2010, nr 80, poz. 526, z późn. zm.
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

ACCOUNTING REGISTRATION OF LOCAL GOVERNMENT UNITS AS A BASIS FOR SETTLEMENT OF EUROPEAN FUNDS

Abstract: Subsidies granted from funds of European Union are non-returnable pecuniary assistance that supports these sectors of economy and regions which, without help from UE, are not able to achieve mean economic level presented in UE countries.

Since accession of Poland to European Union and thus emergence of the possibility of applying for EU funds, all entities benefiting financial support from EU must keep proper records of receipts, and adopt for this purpose their plans of accounts for new tasks. Such accountancy, at the time of obtaining funds from the EU, must be properly conducted, not only for registration, but most of all for the sake of inspections.

EU funds are transferred in the form of advances on specific, future actions, or as a reimbursement of the costs. Purpose of these funds must be consistent with the objectives described in the agreement for project financing, or with other regulations, and spent in accordance with the provisions contained in them. Community legislation introduce a requirement that the beneficiary of EU assistance have to remain separate accounting system or appropriate accounting code for all transactions related to the project, according to national accounting principles.

Each unit of local government, that wants to settle on a date and in accordance with the guidelines, should develop appropriate accounting policies, basing on the Regulation of Minister of Finance of 5 July 2010 on special accounting principles, setting out chart of accounts for budget of units of local governments.

Keywords: european funds, accounting, records

Cytowanie

- Olek I. (2013), *Ewidencja księgowa jednostek samorządu terytorialnego jako podstawa rozliczeń funduszy europejskich*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 109–115; www.wneiz.pl/frfu.

