

**mgr Krzysztof Mikołaj Dziadek**

**MODEL RACHUNKOWOŚCI W ZARZĄDZANIU  
PROJEKTAMI EUROPEJSKIMI**

**Autoreferat rozprawy doktorskiej**

**Promotor:**

prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska

**Recenzenci:**

dr hab. Maria Hass-Symotiuk, prof. AJP w Gorzowie Wielkopolskim

dr hab. inż. Alina Kozarkiewicz, prof. AGH w Krakowie

Szczecin 2018

## Spis treści

1. Uzasadnienie wyboru tematu .....	3
2. Hipoteza i cele.....	4
3. Metody badawcze .....	5
4. Struktura pracy.....	8
5. Wyniki prowadzonych badań.....	9
6. Propozycja modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do zarządzania projektami europejskimi .....	16
7. Wnioski końcowe.....	26
8. Załącznik – spis treści rozprawy doktorskiej.....	28

## 1. Uzasadnienie wyboru tematu

Unia Europejska, przekazując fundusze unijne, wymaga przejrzystych procedur ich wydatkowania. Każdy beneficjent jest zobowiązany do wyodrębniania w ewidencji księgowej lub podatkowej wszystkich transakcji związanych z realizowanymi projektami unijnymi. W przypadku jednostek prowadzących ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości<sup>1</sup>, zachodzi konieczność modyfikacji zakładowego planu kont, w sposób który umożliwi pozyskanie szczegółowych informacji o przebiegu realizacji projektu, poniesionych wydatkach w ramach projektu (kwalifikowalnych i niekwalifikowalnych) oraz majątku trwałym nabytym przy współfinansowaniu funduszy unijnych. W trakcie kontroli projektu dane z ewidencji rachunkowej są sprawdzane i porównywane z danymi liczbowymi przedstawionymi przez beneficjenta w dokumentacji rozliczeniowej, która jest podstawą wypłaty dotacji.

Za niedopełnienie obowiązku prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej grożą sankcje finansowe. Jeśli beneficjent nie wyodrębni kosztów kwalifikowalnych na wydzielonych kontach księgowych lub nie zastosuje dla tych kosztów odrębnego kodu księgowego, może zostać nałożona na niego korekta finansowa<sup>2</sup> w wysokości 10% wydatków kwalifikowalnych, które nie zostały uwzględnione w odrębnej ewidencji księgowej<sup>3</sup>.

Bardziej dotkliwy w skutkach jest brak prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej. W tym przypadku beneficjent narusza nie tylko zapisy umowy o dofinansowanie, ale również przepisy ustawy o finansach publicznych<sup>4</sup>. Zgodnie z art. 184 ust. 1 tejże ustawy wydatki realizowane w ramach programów i projektów finansowanych z funduszy unijnych powinny być ponoszone z zachowaniem odpowiednich procedur, w tym również procedur w zakresie rachunkowości. Jeżeli w trakcie czynności kontrolnych zostanie ujawniony brak wyodrębnienia operacji i dokumentów związanych z realizowanym projektem europejskim, beneficjent może zostać zobligowany do zwrotu całości dofinansowania wraz z odsetkami naliczonymi jak dla zaległości podatkowych.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.

<sup>2</sup> Korekta finansowa to kara finansowa za nieprawidłowości ustalone w toku prowadzonej kontroli. Sankcja ta wyraża się w formie częściowego zwrotu wypłaconej dotacji unijnej lub zmniejszenia wydatków kwalifikowalnych.

<sup>3</sup> K. Trzpioła: *Rozliczanie dotacji unijnych. Wskazówki jak nie popełniać błędów*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa 2016, s. 21.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.

Jak zauważa W. Gos<sup>5</sup>, bez prawidłowo prowadzonej rachunkowości nie jest możliwa realizacja i rozliczenie projektu unijnego, ponieważ rachunkowość:

- 1) dostarcza informacji wykorzystywanych na etapie planowania (rachunkowość zarządcza), realizacji, sprawozdawczości i kontroli przedsięwzięcia (rachunkowość finansowa),
- 2) stanowi wiarygodne źródło informacji o zdarzeniach związanych z projektem.

Sposób prowadzenia ewidencji księgowej powinien zapewniać informacje o projektach unijnych oraz efektach ich realizacji wielu interesariuszom, wśród których należy wymienić właścicieli, zarząd firmy, przedsiębiorstwa współrealizujące projekty, banki, instytucje udzielające dotacji (instytucje finansowe), organy podatkowe, oraz menedżerów projektów. Wyzwaniem stojącym przed kierownictwem jednostek jest taki sposób zaprojektowania systemu rachunkowości, aby zaspokajał zróżnicowane potrzeby informacyjne wymienionych użytkowników.

Problematyka rachunkowości projektów unijnych jest przedmiotem prac naukowych. Badania w tym zakresie skupiają się przede wszystkim na spełnieniu obowiązków informacyjnych wobec instytucji finansujących. W niedostatecznym zakresie eksponowane są natomiast rozwiązania w zakresie rachunkowości, które przyczynią się do tworzenia przekrojów informacji dostosowanych do potrzeb zarządzających projektami. Na tym tle zarysowuje się problem badawczy niniejszej rozprawy, który jest związany z rozpoznaniem możliwości zwiększenia użyteczności danych finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami europejskimi.

## 2. Hipoteza i cele

Analiza literatury przedmiotu pozwoliła na sformułowanie **hipotezy badawczej**, która zakłada, że *prowadzenie przez przedsiębiorstwa wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów europejskich jest ściśle podporządkowane wymogom rozliczania dotacji, natomiast w niewystarczającym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne menedżerów projektu.*

Prowadzenie szczegółowej ewidencji księgowej projektu jest obowiązkiem każdego beneficjenta funduszy unijnych. Wyodrębnienie zdarzeń związanych projektem w księgach rachunkowych pozwala prześledzić każdy wydatek poniesiony w projekcie oraz

---

<sup>5</sup> W. Gos: *Rola rachunkowości w realizacji projektów unijnych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2016, nr 2 (80), cz. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, s. 34.

ocenić, czy został on dokonany w sposób prawidłowy. Zapisy dokonywane w ewidencji księgowej na wydzielonych kontach mogą być również istotnym źródłem informacji, stanowiących podstawę podejmowania decyzji menedżerskich. Aby dane finansowo-księgowe były użyteczne dla menedżerów projektów, konieczna jest modyfikacja zakładowego planu kont, zgodnie z potrzebami bieżącego zarządzania przedsięwzięciem.

**Głównym celem** rozprawy jest *opracowanie modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do potrzeb zarządzania projektami dofinansowanymi z funduszy unijnych*. Proponowany model ma prezentować sposób rozbudowy ewidencji księgowej, umożliwiający pozyskiwanie dla menedżerów szczegółowych informacji o projektach. Osiągnięcie tak sformułowanego celu głównego pracy determinuje przyjęcie następujących **celów szczegółowych**:

1. Zaprezentowanie funkcji projektów unijnych oraz zasad ich wdrażania w przedsiębiorstwach.
2. Prezentacja specyfiki rachunkowości projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej.
3. Analiza szczegółowości prowadzenia ewidencji księgowej na potrzeby sprawozdawczości i kontroli funduszy unijnych.
4. Identyfikacja kluczowych problemów związanych z realizacją przedsięwzięć dofinansowanych ze środków unijnych.
5. Opracowanie modelu wyodrębnionej ewidencji księgowej dostosowanego do potrzeb informacyjnych instytucji finansujących oraz menedżerów zarządzających projektami europejskimi.

### **3. Metody badawcze**

W rozprawie zastosowano różne metody badawcze w zależności od etapu prowadzonych badań:

- 1) analiza studiów literaturowych i planowanie badań – metoda porównań, metoda dedukcji,
- 2) badania empiryczne – wywiady pośrednie (metoda ankietowa), wywiady bezpośrednie, analiza dokumentów,
- 3) opracowanie modelu – metoda indukcji.

Badania empiryczne prowadzono trzema metodami:

- 1) wywiady pośrednie (badanie ankietowe) przeprowadzono wśród 218 przedsiębiorstw zlokalizowanych na terenie całego kraju. Respondentami były mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP), które korzystały z dotacji unijnych oraz podlegały obowiązkowi ewidencji operacji gospodarczych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Celem badania była analiza kluczowych problemów związanych z realizacją projektów europejskich, a także ocena dostosowania sposobu prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej do potrzeb informacyjnych instytucji finansujących oraz menedżerów zarządzających projektami. Wywiady przeprowadzono w terminie: luty 2014 – styczeń 2015;
- 2) wywiad bezpośredni przeprowadzono z inspektorami zatrudnionymi w Wydziale Wdrażania RPO w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Zachodniopomorskiego, którzy przeprowadzają kontrolę prawidłowości wydatkowania środków unijnych w przedsiębiorstwach. Wywiad z inspektorami umożliwił pozyskanie informacji o problemach, jakie występują podczas kontroli u beneficjenta. Badanie zrealizowano 16.10.2017 r.;
- 3) analiza dokumentów polegała na analizie raportów Najwyższej Izby Kontroli. Zastosowanie tej metody miało na celu pogłębienie wiedzy o błędach popełnianych przez beneficjentów podczas rozliczania dotacji unijnych.

Najszerzy zakres badań zrealizowano w ramach badania ankietowego. Z uwagi na fakt, iż fundusze unijne dla sektora MŚP są przekazywane głównie za pośrednictwem programów regionalnych, populację badania zawężono do podmiotów, które korzystały z 16 regionalnych programów operacyjnych (RPO). W celu pozyskania informacji o beneficjentach RPO wykorzystano bazy danych udostępnione przez urzędy marszałkowskie oraz bazę Krajowego Systemu Informatycznego SIMIK 07-13 (baza danych o projektach i beneficjentach funduszy unijnych). W związku z tym, że wymienione bazy danych nie zawierały podziału beneficjentów na prowadzących księgi rachunkowe i prowadzonych ewidencje podatkowe, do dalszych badań przyjęto wyłącznie podmioty, które miały obowiązek prowadzić ewidencję zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych ze względu na formę prawną: spółki akcyjne, spółki z o.o., spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne.

Do wytypowania próby badawczej wykorzystano metodę losową. Stan operatu losowania ustalono na dzień 1 stycznia 2014 r., który obejmował 2.983 przedsiębiorstwa. Wielkość próby badawczej została określona na podstawie wzoru na minimalną liczebność próby (wzór 1). Uwzględniając dane wejściowe (wielkość frakcji – 0,5; błąd maksymalny –

5%; poziom ufności – 95%; operat losowania – 2.983 przedsiębiorstwa) oszacowano, że minimalna wielkość próby powinna wynosić 344 przedsiębiorstwa. Losowanie jednostek do próby przeprowadzono z wykorzystaniem metody losowania zależnego (losowanie bez zwracania).

### **Wzór 1. Wzór na minimalną liczebność próby**

$$n = \frac{N \cdot \sum_{i=1}^l N_i \cdot \hat{p}_i (1 - \hat{p}_i)}{N^2 \cdot \frac{d^2}{u_\alpha^2} + \sum_{i=1}^l N_i \cdot \hat{p}_i (1 - \hat{p}_i)}$$

gdzie:  $N$ - operat losowania;  $\hat{p}_i$  – frakcja w próbie z  $i$ -tej warstwy;  $d$ - błąd maksymalny (statystyczny);  $u_\alpha$ - współczynnik ufności  $1-\alpha$ .

Źródło: M. Rószkiewicz, J. Perek-Białas, D. Węziak-Białowolska, A. Zięba-Pietrzak: *Projektowanie badań społeczno-ekonomicznych. Rekomendacje i praktyka badawcza*, Wydawnictwo PWN, Warszawa 2013, s. 162.

Ogółem liczba zwróconych ankiet wyniosła 221, przy czym po odrzuceniu ankiet niekompletnych i niespójnych, do dalszych analiz przyjęto 218 kwestionariuszy, co stanowi 63,37% wylosowanej próby badawczej oraz 7,31% populacji.

Kwestionariusz ankietowy składał się z 35 pytań, w tym pytań jednokrotnego i wielokrotnego wyboru. Wśród nich znalazły się również pytania zakresowe, w których respondenci wyrażali swoje opinie za pomocą skali. Pytania sformułowane w ankiecie dotyczyły m. in. charakterystyki realizowanych projektów unijnych, sposobu prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu, zakresu informacji finansowo-księgowych wykorzystywanych do zarządzania projektami, rozwiązań stosowanych w jednostkach w zakresie zarządzania kosztami i finansami projektu, problemów występujących w trakcie realizacji projektów, a także czynników decydujących o użyteczności danych finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami.

Ankiety skierowano do kadr zarządzających, pracowników działów finansowo-księgowych oraz innych pracowników uczestniczących w pracach związanych z przygotowaniem i realizacją projektów europejskich. W przypadku pytań związanych z rachunkowością zalecono, aby odpowiedzi były udzielane przy współpracy z pracownikiem odpowiedzialnym w jednostce za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Na potrzeby analizy danych empirycznych wykorzystano następujące metody statystyczne:

- współczynnik rho Spearmana oraz tau Kendalla w celu zbadania występowania zależności monotonicznych zmiennych porządkowych,

- test chi-kwadrat Pearsona dla testowania danych jakościowych wyrażonych według wartości nominalnych,
- współczynnik V Cramera do pomiaru siły związków między zmiennymi o charakterze nominalnym,
- test U Manna-Whitneya (nieparametryczny) badający istotność różnic we wskazaniach rang dla dwóch prób niezależnych.

Dla wszystkich testów przyjęto graniczny poziom istotności  $p = 0,05$ . Na potrzeby przeprowadzenia analiz statystycznych wykorzystano program IBM SPSS v21.

#### **4. Struktura pracy**

Struktura rozprawy została podporządkowana osiągnięciu założonych celów pracy oraz weryfikacji przyjętej hipotezy badawczej.

Rozdział pierwszy przedstawia definicje oraz typologię projektów, ze szczególnym uwzględnieniem przedsięwzięć dofinansowanych z UE. Prezentuje znaczenie funduszy unijnych w rozwoju przedsiębiorstw oraz możliwości ich finansowania w perspektywach 2007-2013 oraz 2014-2020. Ponadto wskazuje zasady (wymagania) dotyczące pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych oraz systematyzuje wiedzę na temat cyklu życia (przebiegu) projektów unijnych.

Rozdział drugi zawiera rozważania teoretyczne na temat rachunkowości projektów unijnych. W ramach tych rozważań wskazano znaczenie rachunkowości finansowej i zarządczej w pozyskiwaniu oraz rozliczaniu dotacji unijnych. Na podstawie analizy wytycznych, usystematyzowano wiedzę na temat zakresu informacji finansowych wymaganych podczas aplikowania o fundusze unijne oraz wypełniania wniosków o płatność. Wskazano również zakres zmian w polityce rachunkowości, które są wymagane w związku z otrzymaniem dotacji ze środków unijnych. Poddano analizie skutki jakie wywołuje otrzymanie dotacji na gruncie przepisów prawa bilansowego i podatkowego.

Sposoby modyfikacji zakładowego planu kont na potrzeby kontroli i sprawozdawczości projektów unijnych są przedmiotem rozważań w rozdziale trzecim. Istotne dla dalszych badań było określenie zakresu ewidencji obowiązkowo prowadzonej w księgach rachunkowych oraz wskazanie ewidencji fakultatywnych, które mogą wzbogacić zakres informacji o projektach.



Rozdział czwarty stanowi syntezę wyników badania ankietowego przeprowadzonego wśród przedsiębiorstw realizujących projekty unijne. Oprócz opisu metodyki oraz próby badawczej, zawiera charakterystykę projektów realizowanych przez badanych beneficjentów. Przedstawia rozwiązania stosowane w przedsiębiorstwach w zakresie zarządzania kosztami i finansami projektu oraz sposobu prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu. Prezentuje problemy występujące w projektach współfinansowanych z Unii Europejskiej.

W rozdziale piątym dokonano analizy zakresu informacji finansowo-księgowych wykorzystywanych przez menedżerów do zarządzania przedsięwzięciami oraz czynników decydujących o wykorzystaniu tych informacji przez menedżerów. Przeprowadzone w tej części pracy rozważania pozwoliły na ocenę dostosowania sposobu prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej do potrzeb informacyjnych zarządzających projektami. Realizację celu głównego rozprawy stanowi prezentacja modelu rachunkowości finansowej, uwzględniającego możliwości ewidencyjne i potrzeby informacyjne menedżerów projektu.

W zakończeniu zawarto podsumowanie prowadzonych rozważań oraz weryfikację hipotezy badawczej.

Podczas przygotowywania rozprawy doktorskiej korzystano z literatury z zakresu finansów, rachunkowości oraz zarządzania projektami unijnymi. Dokonano analizy regulacji prawnych dotyczących zagadnień związanych z rachunkowością, podatkami i pomocą publiczną. W kwestiach, które nie znalazły umocowania w systemie prawa wykorzystano analizę wyroków sądów administracyjnych.

## **5. Wyniki prowadzonych badań**

Na podstawie przeprowadzonych studiów literaturowych oraz wytycznych programowych określono zakres prowadzenia ewidencji księgowej, dzieląc je na ewidencje obligatoryjne i fakultatywne (dodatkowe). W ramach ewidencji obligatoryjnych wyodrębniono zakres informacji, który jest niezbędny do rozliczenia dotacji z funduszy unijnych. Ewidencje fakultatywne nie są wymagane przez instytucje finansujące, jednak ułatwiają prowadzenie rozliczeń finansowych z tytułu dotacji oraz usprawniają zarządzanie projektami.

W badaniu ankietowym dokonano analizy szczegółowości prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów unijnych, z której wynika, że przedsiębiorstwa modyfikując plan kont na potrzeby realizacji projektów unijnych skupiają się głównie na

kontach wymaganych przez instytucje finansujące (tabela 1), natomiast w niewielkim zakresie wzbogacają ewidencje o konta fakultatywne (tabela 2).

**Tabela 1. Ewidencje obligatoryjne uwzględnione w ramach wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu**

Lp.	Wyszczególnione ewidencje	Liczba odpowiedzi	N	Procent respondentów
1.	Aktywa trwałe współfinansowane ze środków Unii Europejskiej	218	218	100%
2.	Przychody z tytułu otrzymanych dotacji unijnych	218	218	100%
3.	Wydatki z tytułu podatku VAT finansowane w ramach projektu	218	218	100%
4.	Koszty dotyczące realizacji projektu unijnego	214	214	100%
5.	Koszty projektu kwalifikowalne i niekwalifikowalne	214	214	100%
6.	Środki pieniężne wydatkowane w projekcie unijnym*	157	157	100%
7.	Środki trwałe w budowie współfinansowane ze środków Unii Europejskiej	156	156	100%
8.	Wydatki na środki trwałe w budowie kwalifikowalne i niekwalifikowalne	151	156	96,79%

\*W tabeli uwzględniono firmy, które miały obowiązek prowadzenia wyodrębnionej ewidencji środków pieniężnych w związku z otrzymaniem dotacji w formie zaliczek

Źródło: opracowanie własne.

**Tabela 2. Ewidencje fakultatywne (dodatkowe) uwzględnione w ramach wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu**

Lp.	Wyszczególnione ewidencje	Liczba odpowiedzi	N	Procent respondentów
1.	Rozrachunki w projekcie	180	218	82,57%
2.	Aktywa trwałe według źródeł finansowania	88	218	40,37%
3.	Koszty projektu według kategorii budżetowych	83	214	38,79%
4.	Koszty projektu według źródeł finansowania	80	214	37,38%
5.	Środki trwałe w budowie według źródeł finansowania	66	156	42,31%
6.	Kapitał obcy pozyskany na realizację projektu	52	161	32,30%
7.	Środki trwałe w budowie według kategorii budżetowych	51	156	32,69%
8.	Koszty projektu bezpośrednio/pośrednio	48	214	22,43%
9.	Środki pieniężne wydatkowane w projekcie (dobrowolnie)*	9	218	4,13%
10.	Koszty pozyskania kapitału obcego na realizację projektu	8	161	4,97%

\*W tabeli uwzględniono firmy, które nie miały obowiązku prowadzenia wyodrębnionej ewidencji środków pieniężnych w związku z otrzymaniem dotacji w formie zaliczek

Źródło: opracowanie własne.

Analiza zakresu informacji finansowo-księgowych przekazywanych menedżerom do zarządzania projektami wykazała, że menedżerowie wykorzystują szerszy zakres informacji w porównaniu z informacjami wymaganymi przez instytucje finansujące (tabela 3).

**Tabela 3. Zakres informacji finansowo-księgowych przekazywanych menedżerom do zarządzania projektami (N=218)**

Lp.	Wyszczególnione informacje	Liczba odpowiedzi	Procent respondentów
1.	Wykonanie planu wydatków w harmonogramie rzeczowo-finansowym	205	94,04%
2.	Stan środków pieniężnych	204	93,58%
3.	Zrealizowane i wymagalne płatności z tytułu zobowiązań	197	90,37%
4.	Wartość poniesionych wydatków kwalifikowalnych i niekwalifikowalnych	186	85,32%
5.	Wartość zrealizowanych dostaw majątku zakupionego w projekcie	170	77,98%
6.	Wartość podatku VAT naliczonego	149	68,35%
7.	Zrealizowane i wymagalne spłaty zadłużenia zaciągniętego na sfinansowanie projektu	129	59,17%
8.	Zrealizowane i wymagalne płatności z tytułu podatków i ubezpieczeń społecznych	117	53,67%
9.	Koszty poniesione z tytułu pozyskania i obsługi zadłużenia zaciągniętego na realizację projektu	106	48,62%
10.	Koszty poniesione w projekcie w układzie rodzajowym	96	44,04%
11.	Koszty pośrednie rozliczane w projekcie	82	37,61%

Źródło: opracowanie własne.

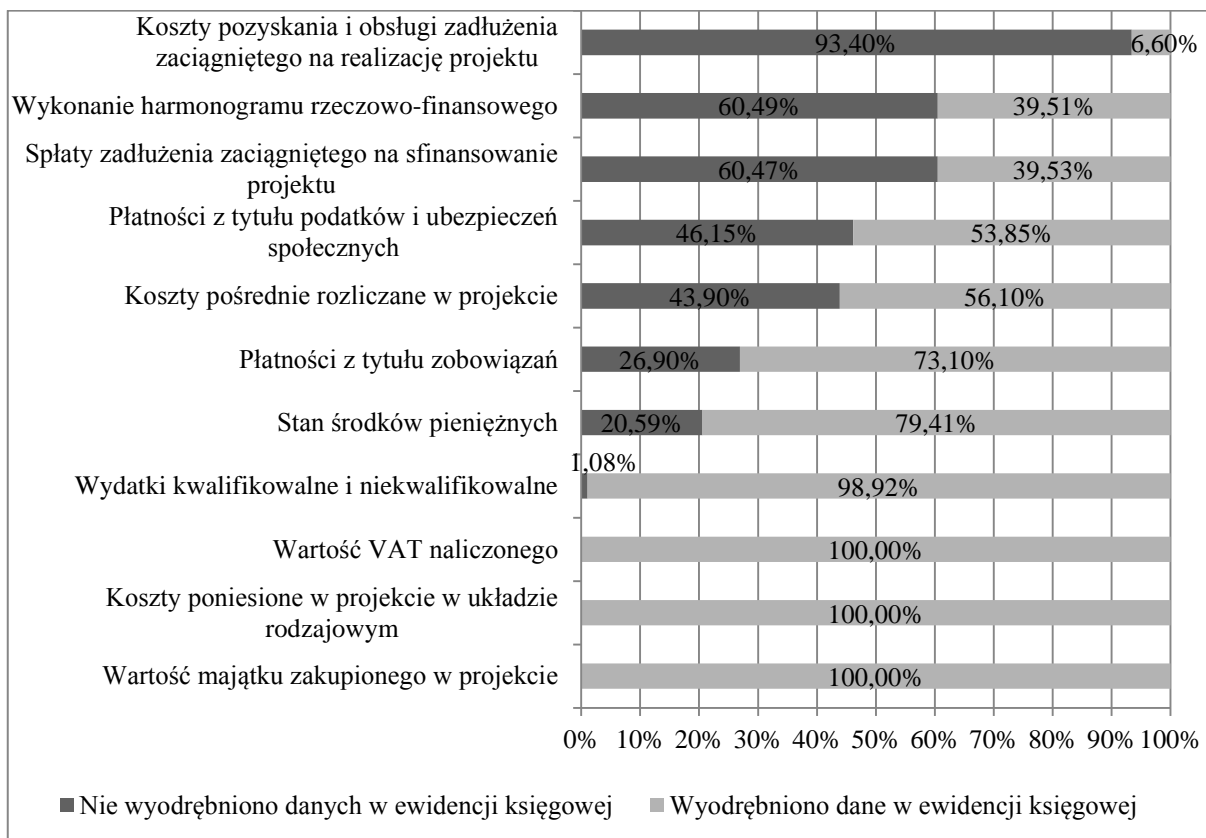
Menedżerowie zgłaszają zapotrzebowanie na informacje m. in.: o kosztach projektu według kategorii harmonogramu rzeczowo-finansowego (budżetu kosztów projektu), środkach pieniężnych, zobowiązaniach z tytułu dostaw i usług, wartości majątku zakupionego w projekcie, VAT, zadłużenia zaciągniętego na finansowanie projektu, podatków i ubezpieczeń społecznych.

Najrzadziej w raportach menedżerskich zamieszczane są informacje o kosztach rodzajowych oraz kosztach pośrednich projektu.

Dodatkowo analiza częstotliwości raportowania informacji finansowo-księgowych do zarządzania projektami potwierdziła, że menedżerowie wykorzystują informacje rachunkowe z częstotliwością większą niż częstotliwość składania wniosków płatność z funduszy unijnych. Z otrzymanych odpowiedzi wynika, że najwięcej informacji przekazywano menedżerom w terminach miesięcznych (43,57%). Znaczna część informacji była również dostarczana *ad hoc* (26,63%). Z kolei 18,77% wszystkich informacji przekazywano zarządzającym w terminach kwartalnych, natomiast 9,87% dostarczano przynajmniej raz w tygodniu. Tylko nieliczne dane były raportowane kierownictwu co pół roku (0,61%) lub raz na rok (0,55%).

Interesujących wniosków dostarcza porównanie zakresu informacji wykorzystywanych przez menedżerów do zarządzania projektami z zakresem danych ewidencjonowanych na wyodrębnionych kontach księgowych projektu (wykres 1).

**Wykres 1. Zakres informacji finansowych przekazywanych menedżerom objęty oraz nieobjęty wyodrębnioną ewidencją księgową projektu**



Źródło: opracowanie własne.

W wyniku tego porównania stwierdzono, że dziewięć na dziesięć przedsiębiorstw nie wyodrębniało w ewidencji analitycznej danych o kosztach obsługi zadłużenia zaciągniętego na finansowanie projektu, pomimo tego, że dane te były analizowane przez zarządzających projektami. Z kolei ponad połowa przedsiębiorstw nie gromadziła na oddzielnych kontach danych na temat wykonania budżetu kosztów projektu oraz zadłużenia zaciągniętego na finansowanie przedsięwzięcia, mimo że wskazane dane były podstawą do podejmowania decyzji w projektach. Problem braku wyodrębnienia danych finansowych dla potrzeb zarządzania projektami dotyczył również podatków i ubezpieczeń społecznych (46,15%), kosztów pośrednich projektu (43,90%), zobowiązań w projekcie (26,90%) oraz środków pieniężnych (20,59%).

W efekcie sporządzanie raportów menedżerskich jest bardziej czasochłonne ze względu na konieczność przeanalizowania dużej liczby zapisów księgowych oraz „ręcznego” wyodrębniania obrotów dotyczących realizowanych projektów. W takich warunkach bardzo łatwo o pomyłkę lub nieuwzględnienie wszystkich danych, które powinny być przedstawione menedżerom do zarządzania projektami.

Wyniki badania wskazujące na niedostosowanie sposobu prowadzenia ewidencji księgowej do potrzeb menedżerów korespondują z ocenami czynników decydujących o użyteczności informacji finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami. Z tabeli 4 wynika, że większość badanych przedsiębiorstw nie dostrzega możliwości, jakie można uzyskać dzięki bardziej rozbudowanej ewidencji księgowej.

**Tabela 4. Średnie ważone oceny czynników determinujących użyteczność informacji finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami unijnymi (N=218)**

Lp.	Wyszczególnione czynniki	Średnia ważona ocena czynnika
1.	Kompetencje pracowników działu finansowo-księgowego	4,45
2.	Sprawna komunikacja między pracownikami działu finansowo-księgowego a kierownictwem projektu	4,29
3.	Terminowość dostarczanych raportów	4,20
4.	Sprawny obieg dowodów księgowych	4,11
5.	Większa szczegółowość prowadzonej ewidencji księgowej	3,98
6.	Porównywalność informacji finansowych i niefinansowych	3,91
7.	Sposób prezentacji informacji finansowych dostosowany do potrzeb użytkownika informacji	3,89
8.	Porównywalność informacji prognostycznych i historycznych	3,85
9.	Stosowanie odpowiedniej metody rozliczania kosztów pośrednich	3,35
10.	Poziom zaawansowania systemów informatycznych w przedsiębiorstwie	3,13

Zródło: opracowanie własne.

W zaprezentowanym rankingu czynników dopiero na piątym miejscu wystąpiła szczegółowość prowadzenia ewidencji księgowej. Dla sporej grupy respondentów bardziej istotne były inne czynniki, takie jak: kompetencje pracowników działu finansowo-księgowego, sprawna komunikacja między księgowymi a kierownikami projektów, terminowość dostarczanych raportów, sprawny obieg dowodów księgowych. Można zatem stwierdzić, że większość badanych przedsiębiorstw nie dostrzega możliwości, jakie można uzyskać dzięki bardziej rozbudowanej ewidencji księgowej.

Istotne różnice w ocenach czynnika związanego ze szczegółowością prowadzenia ewidencji księgowej zaobserwowano wśród różnych grup pracowników, biorących udział w badaniu. Znacznie wyżej czynnik ten został oceniony przez pracowników odpowiedzialnych za ewidencję księgową (średnia ważona ocena wśród tej grupy

pracowników wyniosła 4,55; N=98) oraz prowadzących rozliczenia dotacji z UE (średnia ważona ocena 4,16; N=131). Z kolei dużo mniejsze znaczenie szczegółowość prowadzonej ewidencji księgowej miała dla pracowników odpowiedzialnych za planowanie i kontrolę kosztów (średnia ważona ocena 3,99; N=137) oraz koordynację przedsięwzięcia (średnia ważona ocena 3,80; N=135). Jak można zauważyć, większą świadomość w zakresie korzyści, jakie można uzyskać dzięki bardziej rozbudowanej ewidencji księgowej, mają pracownicy rachunkowości oraz osoby prowadzące rozliczenia z instytucjami finansującymi.

W toku badań empirycznych zidentyfikowano również problemy występujące podczas realizacji przedsięwzięć dofinansowanych ze środków unijnych oraz zweryfikowano zagrożenia, jakie powodują dla skutecznej realizacji celów inwestycji (tabela 5).

**Tabela 5. Problemy występujące podczas realizacji projektów unijnych (N=218)**

Lp.	Wyszczególnione problemy	Procent respondentów	Średnia ważona ocena zagrożenia (ranking)
1.	Konieczność poniesienia dodatkowych kosztów nieuwzględnionych w budżecie projektu	69,72%	3,05 (II)
2.	Błędy ujawnione we wnioskach o płatność	59,17%	2,88 (IV)
3.	Problem z zachowaniem płynności finansowej projektu	58,72%	3,03 (III)
4.	Problemy ze stosowaniem odpowiedniej procedury zakupowej w projekcie	49,08%	2,71 (V)
5.	Trudności z uzyskaniem wymaganego poziomu wskaźników produktu/rezultatu	39,45%	2,52 (VII)
6.	Niewłaściwe udokumentowanie wydatku	36,24%	2,70 (VI)
7.	Nieuznanie kwalifikowalności części poniesionych wydatków przez instytucję zarządzającą/pośredniczącą	33,03%	3,10 (I)
8.	Błędy w ewidencji księgowej	17,43%	2,45 (VIII)
9.	Duże wahania kursów walutowych	13,30%	2,14 (IX)

Źródło: opracowanie własne.

Z przeprowadzonych badań ankietowych wynika, że beneficjenci rzadko popełniali błędy w związku z prowadzeniem ewidencji księgowej projektu, a jeśli wystąpiły, to nie stwarzały one istotnego zagrożenia dla powodzenia projektu.

Do identycznych wniosków prowadzą wywiady z inspektorami odpowiedzialnymi za kontrolę wykorzystania funduszy unijnych. Z wywiadów bezpośrednich wynika, że przedsiębiorcy ogólnie nie mają problemów z prawidłowym wyodrębnieniem w księgach rachunkowych zdarzeń gospodarczych związanych z otrzymanym dofinansowaniem. Ujawniane nieprawidłowości w zakresie rachunkowości przeważnie dotyczą braku odpowiednich zapisów w polityce rachunkowości dotyczących zasad prowadzenia

wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu, a także amortyzowania środków trwałych finansowanych z udziałem dotacji unijnych niezgodnie z ustawami podatkowymi.

Wyniki badań ankietowych zwracają uwagę na dwa zasadnicze problemy występujące w projektach unijnych realizowanych przez przedsiębiorstwa. Pierwszy dotyczy konieczności poniesienia dodatkowych kosztów nieuwzględnionych w budżecie projektu. Drugi problem wiąże się z trudnościami z utrzymaniem płynności finansowej w projekcie. Wskazane problemy były najczęściej ujawniane przez badane firmy oraz stwarzały wysokie zagrożenia dla powodzenia przedsięwzięcia, szczególnie w projektach o większych nakładach inwestycyjnych.

Występowanie oraz skala tych problemów uzasadniają potrzebę zapewnienia menedżerom informacji niezbędnych do zarządzania kosztami i finansami projektu na etapie wdrażania projektu. Mając na uwadze pierwszy obszar, rachunkowość powinna stanowić bazę porównawczą między kosztami poniesionymi w projekcie oraz ich planowanymi wartościami. Bieżąca analiza odchyleń od budżetu kosztów projektu jest bardzo ważna z punktu widzenia potrzeby ograniczania ryzyka finansowego oraz zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów w projekcie. W przypadku występowania istotnych różnic pomiędzy rzeczywistymi a planowanymi kosztami projektu menedżerowie powinni odpowiednio wcześniej reagować, aby zminimalizować potrzebę zwiększenia źródeł finansowania projektu.

Z perspektywy zarządzania finansami projektu rachunkowość powinna dostarczać informacji niezbędnych do zapewnienia kontroli wykorzystania środków pieniężnych oraz monitorowania przepływów gotówkowych w projekcie. Zarządzanie tym obszarem jest niezwykle ważne ze względu na potrzebę wydatkowania funduszy unijnych zgodnie z przeznaczeniem oraz terminami określonymi w umowie o dofinansowanie. Istotne jest przy tym zapewnienie odpowiedniego poziomu źródeł finansowania w celu utrzymania ciągłości finansowania projektu. Ze względu na procedury rozliczania dotacji mogą wystąpić opóźnienia w refundacji poniesionych wydatków projekcie. Dlatego konieczna jest właściwa synchronizacja przepływów finansowych na każdym etapie realizacji projektu, a także ciągła weryfikacja posiadanych zasobów finansowych i zobowiązań bieżących.

Podsumowując, przeprowadzone badania empiryczne pozwoliły na pozytywną weryfikację hipotezy badawczej, która zakładała, że *prowadzenie przez przedsiębiorstwa wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów europejskich jest ściśle podporządkowane wymogom rozliczania dotacji, natomiast w niewystarczającym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne menedżerów projektu*, czego potwierdzeniem są następujące wnioski:

1. Menedżerowie projektu wykorzystują szerszy zakres informacji finansowych w porównaniu z zakresem informacji wymaganym na potrzeby sprawozdawczości funduszy unijnych. Co więcej analizują informacje rachunkowe z częstotliwością większą niż częstotliwość składania wniosków o płatność.
2. Przedsiębiorstwa prowadzą ewidencję księgową głównie na kontach wymaganych przez instytucje finansujące (konta obligatoryjne), natomiast w niewielkim zakresie rozbudowują ewidencję korzystając z kont fakultatywnych.
3. Znaczny zakres informacji dostarczanych menedżerom do zarządzania projektami nie jest objęty szczegółową (odrębną) ewidencją księgową. W konsekwencji pozyskiwanie niektórych informacji finansowych na temat realizowanego przedsięwzięcia może być utrudnione lub niemożliwe. Badania potwierdziły, że 60,49% informacji przekazywanych menedżerom o wykonaniu harmonogramu rzeczowo-finansowego nie objęto odrębną ewidencją księgową. Podobny problem dotyczy płatności z tytułu podatków i ubezpieczeń społecznych (46,15%), kosztów pośrednich (43,90%), płatności z tytułu zobowiązań (26,90%), stanu środków pieniężnych (20,59%).
4. Występujące problemy związane z ponoszeniem dodatkowych kosztów nieuwzględnionych w budżecie projektu oraz trudności z zachowaniem płynności finansowej projektu wskazują na zawodność stosowanych procedur w zakresie kontroli kosztów i wydatków projektu. Niewątpliwie skuteczna kontrola kosztów i wydatków była w badanych przedsiębiorstwach utrudniona ze względu na brak możliwości pozyskania odpowiednich informacji zarządczych z systemu rachunkowości.

## **6. Propozycja modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do zarządzania projektami europejskimi**

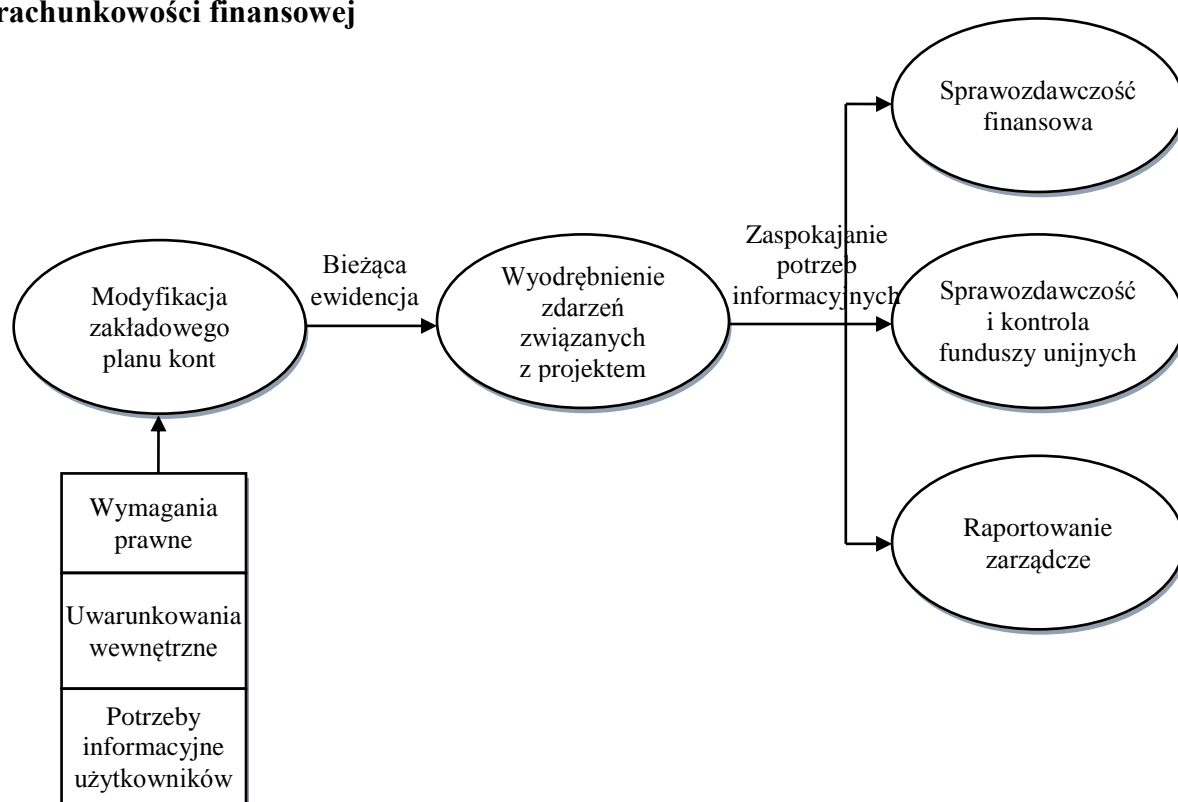
Przeprowadzone badania empiryczne oraz pozytywna weryfikacja hipotezy badawczej uzasadniła potrzebę opracowania modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do potrzeb zarządzania projektami dofinansowanymi z Unii Europejskiej. Proponowany model prezentuje sposób rozbudowy ewidencji księgowej umożliwiający pozyskiwanie użytecznych informacji finansowych do zarządzania projektami. Uwzględnia również obowiązki



informacyjno-sprawozdawcze wynikające z prawa bilansowego i podatkowego oraz zagadnienia związane ze sprawozdawczością i kontrolą funduszy unijnych.

Autor wyraża pogląd, że system informacyjny przedsiębiorstwa oparty na rachunkowości finansowej może być wystarczającym źródłem informacji o projektach europejskich. O potencjale informacyjnym tego systemu decyduje zakładowy plan kont, którego struktura powinna uwzględniać nie tylko wymagania prawne, uwarunkowania wewnętrzne, ale przede wszystkim potrzeby informacyjne użytkowników informacji rachunkowej (schemat 1).

**Schemat 1. Proces tworzenia informacji finansowej o projektach w modelu rachunkowości finansowej**



Źródło: opracowanie własne.

Właściwa budowa zakładowego planu kont ma kluczowe znaczenie w kolejnych etapach procesu informacyjnego. W wyniku przetworzenia, zbiory danych księgowych są przekształcane w informacje, które następnie są przekazywane różnym grupom użytkowników w postaci sprawozdań finansowych, sprawozdań z realizacji projektu oraz raportów zarządczych.

Proponowany model zakłada dostarczanie menedżerom maksymalnie szerokiego zakresu informacji na temat różnych aspektów finansowych realizowanych przedsięwzięć. W związku z tym zakres prowadzonej ewidencji księgowej projektów unijnych powinien obejmować:

1. **Ewidencję kosztów projektu.** Instytucje finansujące wymagają od beneficjentów wyodrębnienia w księgach rachunkowych kosztów dotyczących projektów z podziałem na koszty kwalifikowalne i niekwalifikowalne. Na potrzeby zarządzania projektami powinny zostać wprowadzone konta umożliwiające ewidencję kosztów zgodnie z kategoriami budżetu kosztów projektu (np. koszty bezpośrednie, pośrednie, zadania realizowane w projekcie, działania, szczegółowe kategorie kosztów kwalifikowalnych, niekwalifikowalnych).
2. **Ewidencję środków pieniężnych w projekcie.** W celu zapewnienia kontroli wykorzystania środków pieniężnych oraz monitorowania przepływów pieniężnych w projekcie postuluje się wprowadzenie obowiązku płatności za wszystkie wydatki ponoszone w projekcie przy pomocy odrębnego rachunku bankowego<sup>6</sup>. W planie kont należy również wydzielić rachunek bankowy, który będzie służył do prowadzenia rozliczeń finansowych w projekcie.
3. **Ewidencję rozrachunków dotyczących projektu.** Instytucje finansujące zazwyczaj nie narzucają obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji rozrachunków. Niemniej jednak prowadzenie szczegółowej ewidencji rozrachunków w projekcie pozwala kontrolować stan rozliczeń zobowiązań oraz ułatwia wypełnianie wniosków o płatność. Ewidencja rozrachunków powinna być prowadzona dla dostawców, pracowników, instytucji publiczno-prawnych, instytucji finansujących oraz partnerów w projekcie (jeśli dotyczy).
4. **Ewidencję podatku VAT od wydatków ponoszonych w projekcie.** Wymagania dotyczące sprawozdawczości projektu wymuszają prowadzenie szczegółowej ewidencji VAT od towarów i usług nabywanych w projekcie. Ewidencja VAT powinna być prowadzona również w przypadku, gdy podatek od towarów i usług jest niekwalifikowalny.
5. **Ewidencję aktywów trwałych dotyczących projektu unijnego.** Szczegółowa ewidencja aktywów trwałych nabytych w projekcie powinna umożliwiać ustalenie wartości początkowej dotowanych aktywów trwałych oraz zmian ich wartości. Do

---

<sup>6</sup> Rachunku bankowego przeznaczonego wyłącznie do obsługi danego projektu.

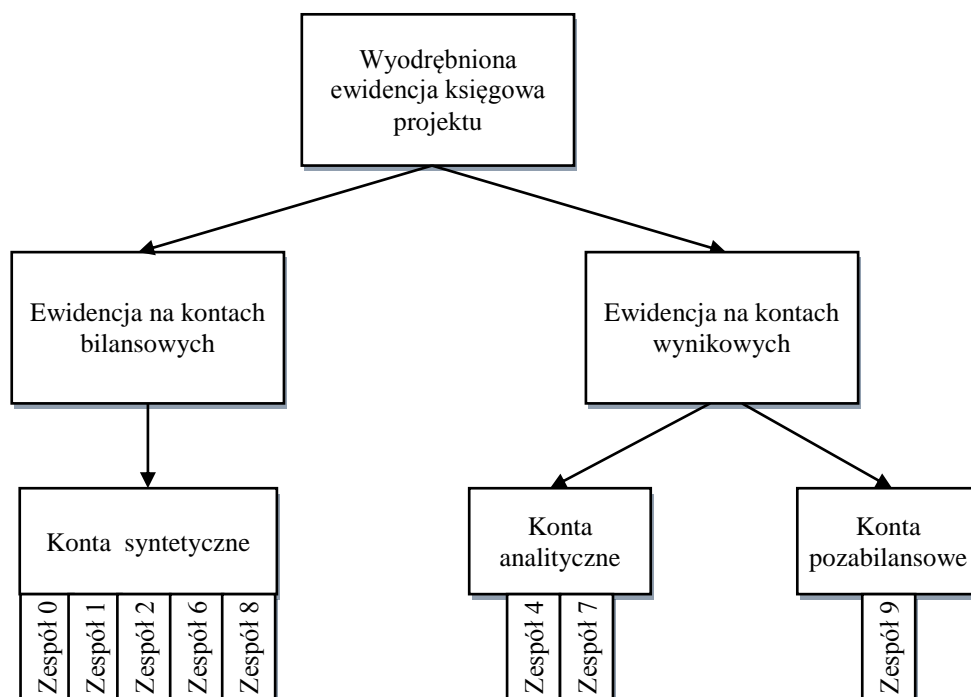
planu kont należy wprowadzić oddzielnie dla każdego projektu konta aktywów trwałych dofinansowanych dotacją wraz z kontami umorzeniowymi oraz kontami przeznaczonymi do ewidencji odpisów z tytułu trwałej utraty tych składników. Dla zapewnienia większej przejrzystości wykorzystania środków finansowych w projekcie warto dodatkowo uwzględnić w analityce źródła finansowania aktywów trwałych (np. dofinansowanie UE, środki własne).

6. **Ewidencję przychodów z tytułu dotacji.** Beneficjenci mają obowiązek ewidencjonować przychody dotyczące dotacji unijnej, wskazując ich związek z danym projektem. Ze względu na zapisy ustawy o rachunkowości istnieje również konieczność wydzielenia konta rozliczeń międzyokresowych przychodów, które będzie służyło do systematycznego ujmowania przychodów z tytułu dotacji w okresie użytkowania składnika aktywów.
7. **Ewidencję dochodów osiągniętych podczas realizacji projektu.** Wytyczne dotyczące sprawozdawczości projektu zmuszają beneficjentów do wykazywania we wnioskach o płatność dochodów uzyskiwanych na etapie wdrażania projektu. Dochody te pomniejszają wartość wydatków kwalifikowalnych oraz kwotę dotacji do wypłaty.
8. **Ewidencję zadłużenia zaciągniętego na realizację projektu oraz kosztów finansowania tego zadłużenia.** Szczegółowa ewidencja zadłużenia zaciągniętego na finansowanie projektu oraz kosztów odsetek i prowizji z nim związanych nie jest wymagana do rozliczenia dotacji. Wskazane informacje są jednak kluczowe dla oceny efektywności finansowej projektu.

Przy rozbudowie planu kont na potrzeby zarządzania projektami należy zapewnić odpowiednią przejrzystość zapisów księgowych. W celu ujednoczenia zasad ewidencji zdarzeń związanych z projektami unijnymi postuluje się wyodrębnianie kont bilansowych za pomocą kont syntetycznych, natomiast kont wynikowych przy użyciu kont analitycznych (schemat 2).

Należy podkreślić, iż szczegółowa ewidencja księgowa projektu na kontach syntetycznych jest bardziej przejrzysta niż na kontach analitycznych. Jednak w związku z tym, że rozbudowanie kont wynikowych o dodatkowe konta syntetyczne może utrudniać rozliczanie kosztów i przychodów na potrzeby ustalania wyniku finansowego, przyjęto, że ewidencja kosztów projektu będzie przebiegała w dwóch zespołach jednocześnie: zespole 4 i 9.

**Schemat 2. Zasady rozbudowy zakładowego planu kont w modelu rachunkowości wspomagającego zarządzanie projektami unijnymi**



Źródło: opracowanie własne.

Wyjątkiem od wskazanej reguły są ewidencje dotyczące zobowiązań wobec instytucji publiczno-prawnych oraz ewidencje podatku VAT, które ze względu na liczne obowiązki informacyjne, będą prowadzone na kontach analitycznych.

Wykaz kont, które powinny być wyodrębnione w proponowanym modelu prezentuje tabela 6.

**Tabela 6. Konta wyodrębniane w zakładowym planie kont w proponowanym modelu**

Lp.	Wyszczególnione konta	Sposób wyodrębnienia w ZPK*	Rodzaj konta
1.	011 Środki trwale współfinansowane ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
2.	024 Wartości niematerialne i prawne współfinansowane ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
3.	051 Umorzenie środków trwałych współfinansowanych ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
4.	064 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych współfinansowanych ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
5.	071 Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych współfinansowanych ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
6.	074 Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości wartości niematerialnych i prawnych współfinansowanych ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
7.	081 Środki trwale w budowie współfinansowane ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe

Lp.	Wyszczególnione konta	Sposób wyodrębnienia w ZPK*	Rodzaj konta
8.	089 Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych w budowie współfinansowanych ze środków UE	Konto syntetyczne	Bilansowe
9.	111 Rachunek bankowy przeznaczony do obsługi projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
10.	161 Kredyty bankowe przeznaczone na obsługę projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
11.	203 Rozrachunki z tytułu dostaw i usług dotyczące projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
12.	223-... Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku VAT dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Bilansowe
13.	227-... Rozrachunki z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych współfinansowane ze środków UE	Konto analityczne	Bilansowe
14.	232 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń dotyczące projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
15.	235 Inne rozrachunki z pracownikami dotyczące projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
16.	241 Rozrachunki z partnerami projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
17.	242 Rozrachunki z instytucją finansującą projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
18.	4XX-... Koszty rodzajowe dotyczące projektu unijnego	Konta analityczne	Wynikowe
19.	700-... – Sprzedaż produktów i usług dotycząca projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
20.	710- ... Koszty sprzedanych produktów dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
21.	750-... Przychody finansowe dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
22.	756-... Koszty finansowe dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
23.	760-... Pozostałe przychody operacyjne dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
24.	766-... Pozostałe koszty operacyjne dotyczące projektu unijnego	Konto analityczne	Wynikowe
25.	851 Rozliczenia międzyokresowe przychodów dotyczące projektu unijnego	Konto syntetyczne	Bilansowe
26.	901 Koszty realizacji projektu unijnego	Konto syntetyczne	Pozabilansowe
27.	902 Nakłady inwestycyjne na środki trwałe współfinansowane ze środków UE	Konto syntetyczne	Pozabilansowe

\* Zakładowy Plan Kont

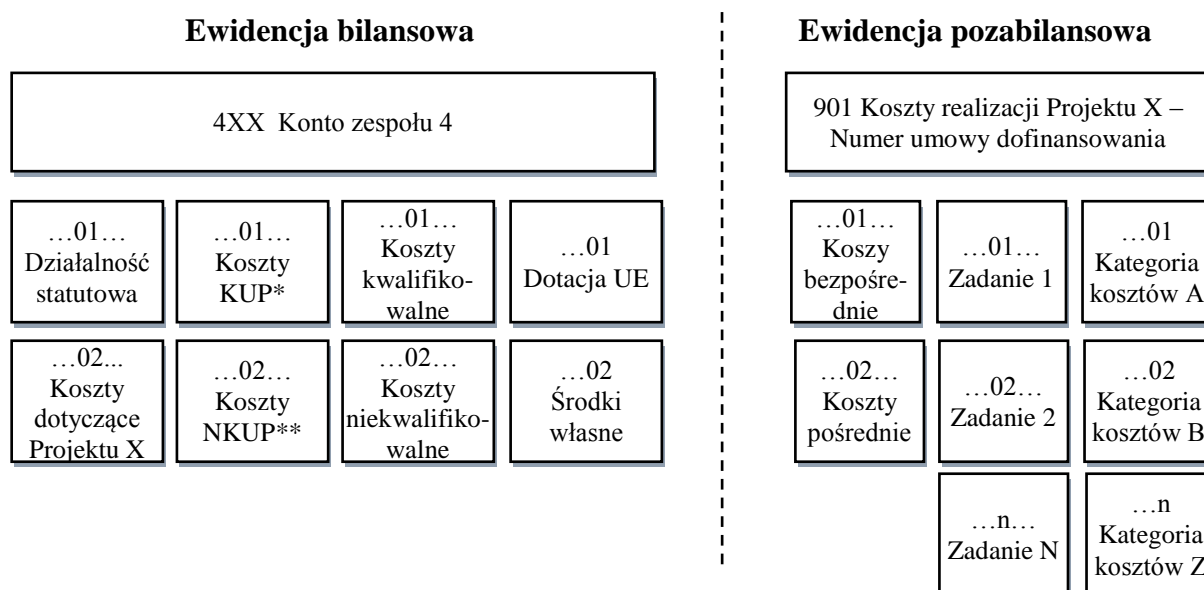
Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania dowodzą, że instytucje finansujące oraz menedżerowie wykorzystują odmienny zakres informacji. Fakt ten uwzględniono przy ustalaniu zasad ewidencji kosztów projektu. W ramach zespołu 4 powinna być prowadzona ewidencja kosztów przedsięwzięcia nakierowana na odbiorców zewnętrznych. W ewidencji kosztów rodzajowych należy uwzględniać koszty dotyczące działalności statutowej i projektów, koszty stanowiące oraz

niestanowiące koszty uzyskania przychodu, koszty kwalifikowalne i niekwalifikowalne, źródła finansowania (dotacja UE, wkład własny).

Z perspektywy menedżerów projektu kluczowe znaczenie ma ewidencja kosztów prowadzona w zespole 9. Ewidencja kosztów przedsięwzięcia prowadzona w tym zespole powinna dostarczać informacji niezbędnych do zarządzania kosztami projektu. W tym celu warto wprowadzić do analityki pozycje określone w budżecie kosztów projektu (schemat 3).

### Schemat 3. Uszczegółowienie ewidencji kosztów projektu na potrzeby zarządzania projektami



\*KUP - koszty stanowiące koszty uzyskania przychodu

\*\*NKUP – koszty niestanowiące koszty uzyskania przychodu

Źródło: opracowanie własne.

Dla zapewnienia menedżerom informacji niezbędnych do zarządzania finansami projektu zaleca się wprowadzenie obowiązku dokonywania rozliczeń w projekcie w ramach odrębnego rachunku bankowego. Wyodrębniona ewidencja środków pieniężnych powinna być prowadzona w powiązaniu z kontami rozrachunkowymi.

Dodatkowo w celu monitorowania stopnia wydatkowania dotacji unijnej oraz środków własnych proponuje się rozbudowanie ewidencji aktywów nabytych w projekcie o konta, które pozwolą określić podstawowe źródła finansowania tych składników majątkowych (tabela 7).

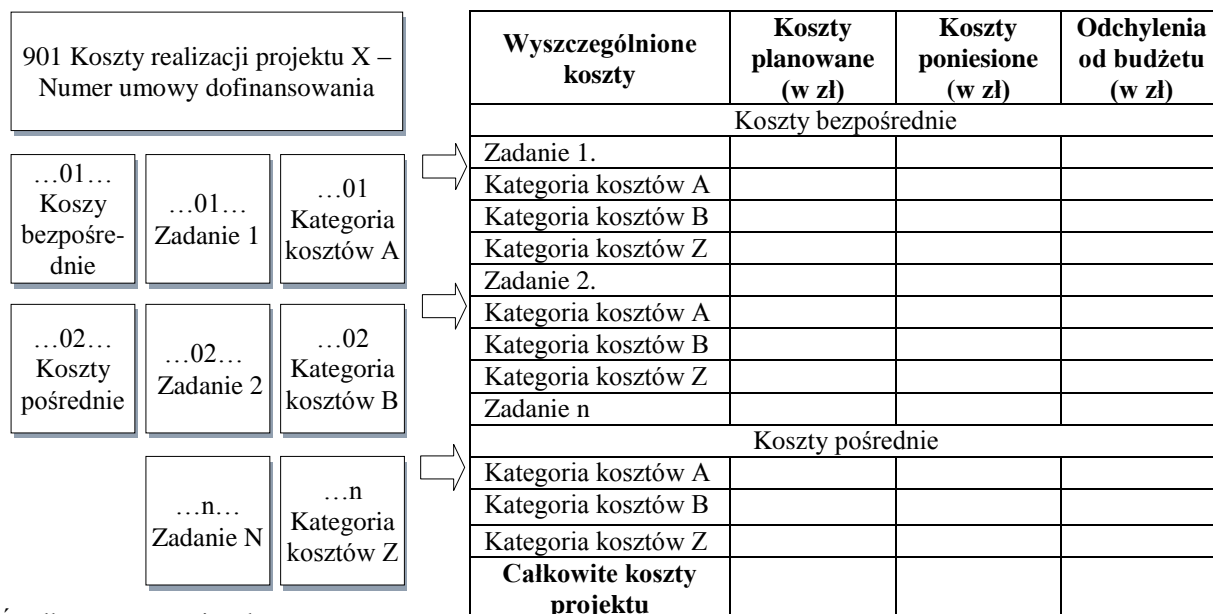
**Tabela 7. Uszczegółowienie ewidencji środków trwałych współfinansowanych z Unii Europejskiej na potrzeby zarządzania projektami**

Konto syntetyczne	Analityka I stopnia (Klasyfikacja bilansowa)	Analityka II stopnia (Kwalifikowalność wydatków)	Analityka III stopnia (Źródła finansowania)
081 Środki trwale współfinansowane ze środków UE – Projekt X – Numer umowy dofinansowania	01 - Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów 02 - Budynki i lokale 03 - Urządzenia techniczne i komputery 04 - Środki transportu 05- Inne środki trwałe	01 - Wydatki kwalifikowalne 02 - Wydatki niekwalifikowalne	01 - Dotacja UE 02 - Wkład własny

Źródło: opracowanie własne.

Dane zgromadzone na wyodrębnionych kontach księgowych mogą być wykorzystane do opracowania raportów zarządczych w arkuszu kalkulacyjnym. Raporty te mogą zostać wykorzystane do monitorowania stopnia wykonania budżetu projektu oraz ustalania ewentualnych odchyleń budżetowych (schemat 4).

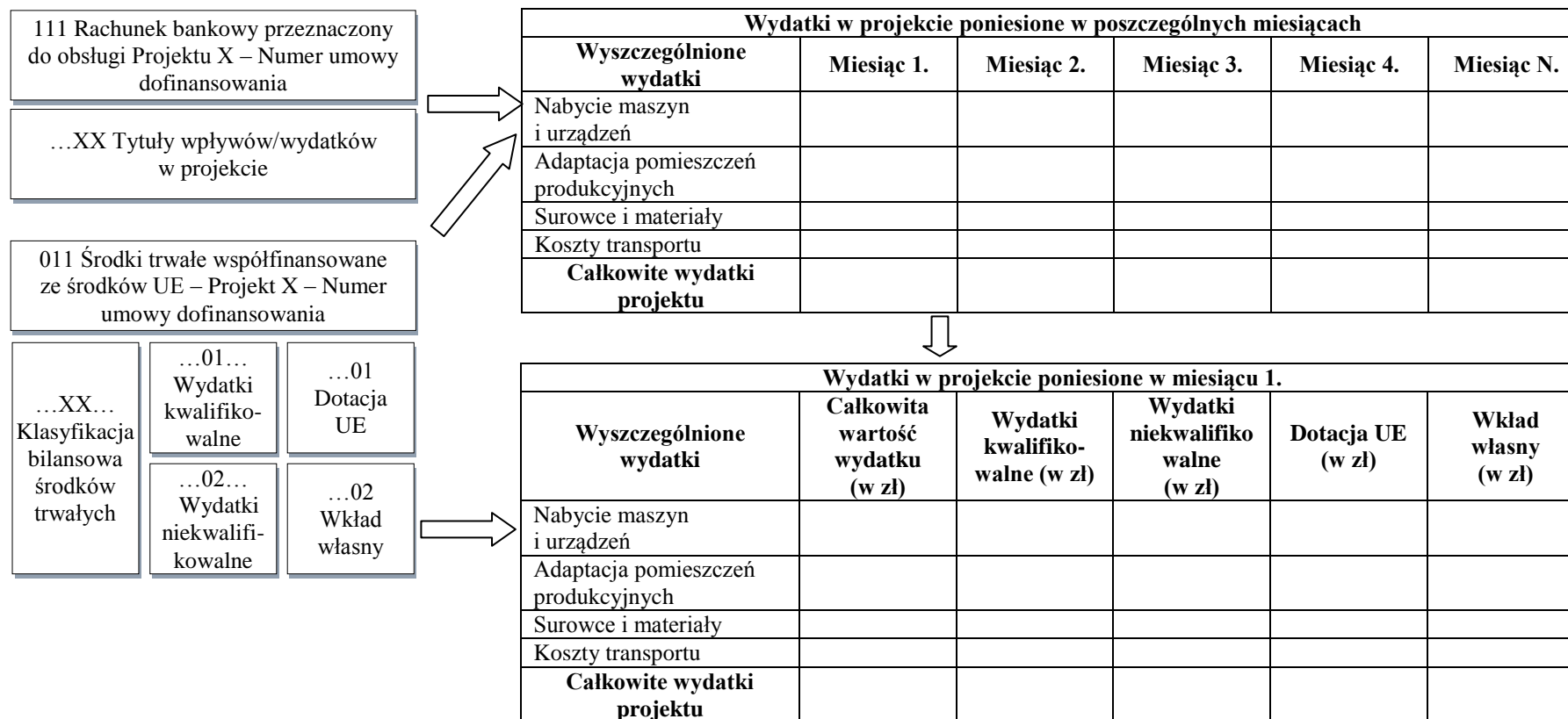
**Schemat 4. Wykorzystanie wyodrębnionej ewidencji księgowej do tworzenia raportów zarządczych w arkuszu kalkulacyjnym – monitoring wykonania budżetu**



Źródło: opracowanie własne.

Przy pomocy ewidencji prowadzonej na wyodrębnionych kontach księgowych oraz arkuszy kalkulacyjnych można ponadto tworzyć tabele finansowe umożliwiające śledzenie przepływów gotówkowych w projekcie w wybranych okresach (schemat 5).

**Schemat 5. Wykorzystanie wyodrębnionej ewidencji księgowej do tworzenia raportów zarządczych w arkuszu kalkulacyjnym – monitoring wydatków w projekcie**



Źródło: opracowanie własne.



Arkusze kalkulacyjne mogą także stanowić ważne narzędzie do monitoringu wskaźników rezultatu projektu. Osiągnięcie i utrzymanie wymaganego poziomu wskaźników rezultatu jest warunkiem koniecznym do rozliczenia otrzymanej dotacji unijnej. Rodzaje wskaźników są określane przez instytucje finansujące i w przypadku przedsiębiorstw dotyczą przeważnie wartości przychodów osiąganych ze sprzedaży nowych lub ulepszonych produktów, wytwarzanych za pomocą maszyn lub urządzeń nabytych w projekcie. Źródłem danych do monitoringu wskaźników mogą być zapisy księgowe prowadzone na wyodrębnionych kontach przychodów (schemat 6).

**Schemat 6. Wykorzystanie wyodrębnionej ewidencji księgowej do tworzenia raportów zarządczych w arkuszu kalkulacyjnym – monitoring wskaźników rezultatu**

700 Sprzedaż produktów	Wyszczególnione kategorie przychodów	Planowana wartość sprzedaży	Osiągnięta wartość sprzedaży w danym miesiącu	Osiągnięta wartość sprzedaży od początku	Realizacja (4:3 w %)
...01 Sprzedaż dotycząca działalności statutowej					
	1	2	3	4	5
...02 Sprzedaż dotycząca Projektu X – Numer umowy dofinansowania	Sprzedaż produktu A				
	Sprzedaż produktu B				
	Sprzedaż produktu C				

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, arkusze kalkulacyjne mogą być doskonałym narzędziem do monitorowania postępów finansowych w projekcie. Niewątpliwie zaletą arkuszy kalkulacyjnych jest możliwość zamieszczenia dowolnego zakresu danych oraz zaprezentowania wybranych informacji w formie zagregowanej lub graficznej.

Menedżerowie niekiedy samodzielnie tworzą zestawienia kosztów i wydatków poniesionych w projektach. Należy zauważyć, że raporty zarządcze tworzone na podstawie wyodrębnionej ewidencji księgowej są bardziej wiarygodne ze względu na procedury stosowane w rachunkowości (np. kontrola merytoryczna, formalno-rachunkowa dowodów księgowych).

Autor wyraża przekonanie, że wykorzystanie arkuszy kalkulacyjnych do przetwarzania danych zgromadzonych w ewidencji księgowej umożliwi menedżerom podejmowanie optymalnych decyzji w projektach. Aby było to możliwe, niezbędne jest

jednak odpowiednie zaprojektowanie zakładowego planu kont, będącego trzonem systemu rachunkowości.

## **7. Wnioski końcowe**

Przeprowadzone studia literaturowe oraz badania własne autora uzasadniają potrzebę prowadzenia dyskusji nad wykorzystaniem systemu rachunkowości we wdrażaniu projektów unijnych. Rozważania naukowe podjęte w rozprawie skupiały się na rozpoznaniu możliwości zwiększenia użyteczności danych finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami dofinansowanymi z Unii Europejskiej.

Wyniki badania ankietowego potwierdziły, że sposób prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów w przedsiębiorstwach jest nakierowany głównie na instytucje finansujące. Przy konstrukcji planu kont bardzo często pomijane są natomiast potrzeby informacyjne menedżerów projektu. W konsekwencji kierownicy projektów nie są w stanie podejmować optymalnych decyzji z powodu braku odpowiednich informacji.

Pozytywne zweryfikowanie hipotezy badawczej uzasadniło potrzebę opracowania modelu rachunkowości finansowej uwzględniającego wymagania informacyjne zarządzających projektami. Zaproponowany w rozprawie model opiera się wyłącznie na funkcjonujących w jednostkach systemach rachunkowości finansowej. Uzasadnieniem takiego podejścia jest fakt, że fundusze unijne są skierowane głównie do mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, które rzadko są zainteresowane wdrażaniem rozwiązań w zakresie rachunkowości zarządczej.

Przy opracowywaniu modelu sprecyzowano zakres prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej, opisano sposób rozbudowy kont, a także zaprezentowano przykładowy wykaz kont, który może być uwzględniony w zasadach (polityce) rachunkowości beneficjenta.

Wyniki badania dotyczące problemów występujących w trakcie realizacji projektów potwierdziły, że wyodrębniona ewidencja księgowa projektu powinna skupiać się na zapewnianiu informacji niezbędnych do zarządzania kosztami i finansami projektu. W ramach pierwszego obszaru rachunkowość powinna dostarczać informacji niezbędnych do porównywania kosztów poniesionych w projekcie z zaplanowanym budżetem przedsięwzięcia. W tym celu konieczna jest szczegółowa ewidencja kosztów zgodnie ze strukturą przyjętą w harmonogramie rzeczowo-finansowym.

W ramach drugiego obszaru rachunkowość powinna umożliwiać pozyskiwanie informacji niezbędnych do zapewnienia kontroli wykorzystania środków pieniężnych oraz monitorowania przepływów gotówkowych w projekcie. Wiąże się to z koniecznością wyodrębniania w ewidencji księgowej nie tylko środków pieniężnych, ale również rozrachunków związanych z realizowanym projektem.

Zaproponowane w rozprawie rozwiązanie ewidencyjne może być wykorzystane do opracowania raportów zarządczych przy pomocy arkuszy kalkulacyjnych. W części praktycznej pracy przedstawiono przykłady tworzenia tabel finansowych umożliwiających monitoring wykonania budżetu projektu, wydatków poniesionych w projekcie oraz wskaźników rezultatu.

Przeprowadzone badania empiryczne oraz ich wyniki stanowią wkład w rozwój wiedzy na temat możliwości dostosowania ewidencji księgowej do potrzeb realizacji projektów unijnych. Zaproponowane rozwiązania ewidencyjne mogą zostać wykorzystane przez osoby odpowiedzialne w firmach za prowadzenie rachunkowości oraz instytucje przeprowadzające kontrolę i audyt wykorzystania funduszy unijnych.

## **8. Załącznik – Spis treści rozprawy doktorskiej**

WSTĘP .....	4
<b>Rozdział 1. PROJEKTY UNIJNE W FINANSOWANIU ROZWOJU</b>	
<b>PRZEDSIĘBIORSTW .....</b>	<b>9</b>
1.1. Definicje oraz typy projektów.....	9
1.2. Znaczenie funduszy unijnych we wspieraniu rozwoju podmiotów gospodarczych	19
1.3. Zasady realizacji projektów biznesowych dofinansowanych z Unii Europejskiej ..	27
1.4. Cykl życia projektu unijnego .....	34
1.5. Fundusze unijne przeznaczone dla przedsiębiorstw .....	44
<b>Rozdział 2. WYMAGANIA WOBEC RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW</b>	
<b>KORZYSTAJĄCYCH ZE ŚRODKÓW UNIJNYCH.....</b>	<b>53</b>
2.1. Rola systemu rachunkowości w pozyskiwaniu oraz rozliczaniu dotacji unijnych ..	53
2.2. Zakres informacji finansowej wymagany we wniosku o dotację .....	61
2.3. Zakres informacji finansowych wymagany do rozliczenia projektu unijnego .....	71
2.4. Dostosowanie zasad (polityki) rachunkowości do potrzeb rozliczania funduszy unijnych.....	79
2.5. Bilansowe i podatkowe aspekty otrzymania unijnego dofinansowania.....	87
<b>Rozdział 3. DOSTOSOWANIE EWIDENCJI KSIĘGOWEJ DO POTRZEB</b>	
<b>SPRAWOZDAWCZOŚCI I KONTROLI FUNDUSZY UNIJNYCH.....</b>	<b>97</b>
3.1. Koszty i wydatki związane z realizacją projektu europejskiego.....	97
3.2. Aktywa trwałe współfinansowane ze środków unijnych .....	102
3.3. Przychody z tytułu dotacji unijnej .....	111
3.4. Rozrachunki w projekcie europejskim.....	119
3.5. Obciążenia publicznoprawne związane z realizacją projektu unijnego .....	125
<b>Rozdział 4. WYKORZYSTANIE RACHUNKOWOŚCI DO ZARZĄDZANIA</b>	
<b>PROJEKTAMI EUROPEJSKIMI – WYNIKI BADAŃ .....</b>	<b>130</b>
4.1. Wybór metodyki badawczej oraz charakterystyka uczestników badania.....	130
4.2. Charakterystyka projektów realizowanych w badanych przedsiębiorstwach.....	137

4.3. Rozwiązania stosowane przez beneficjentów w zakresie zarządzania kosztami oraz zarządzania finansami projektu unijnego.....	144
4.4. Analiza rozwiązań w zakresie prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu .....	162
4.5. Problemy beneficjentów w realizacji inwestycji współfinansowanych środkami unijnymi .....	171
<b>Rozdział 5. MODEL RACHUNKOWOŚCI NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA</b>	
<b>PROJEKTAMI DOFINANSOWANYMI Z UNII EUROPEJSKIEJ.....</b>	<b>185</b>
5.1. Zakres informacji finansowo-księgowych wykorzystywanych do zarządzania projektami europejskimi .....	185
5.2. Oceny czynników determinujących użyteczność informacji finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami .....	192
5.3. Konstrukcja modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do potrzeb zarządzania projektami unijnymi .....	200
5.4. Zastosowanie modelu rachunkowości finansowej w praktyce przedsiębiorstw korzystających z funduszy unijnych .....	206
ZAKOŃCZENIE .....	219
ABSTRACT.....	224
BIBLIOGRAFIA .....	228
SPIS SCHEMATÓW.....	244
SPIS TABEL.....	246
SPIS WYKRESÓW .....	250
SPIS RYSUNKÓW .....	252
ZAŁĄCZNIK NR 1. Kwestionariusz ankietowy .....	253