

Marta Kołodziej-Hajdo, Anna Surowiec

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

RACHUNKOWOŚĆ PRZEDSIĘBIORSTWA FINANSUJĄCEGO PROJEKTY INWESTYCYJNE Z FUNDUSZY UE

Streszczenie: Przystąpienie Polski do UE pozwoliło prywatnym przedsiębiorcom skorzystać z nowych źródeł finansowania projektów inwestycyjnych, którymi są fundusze UE. Artykuł omawia zasadnicze kwestie związane z kształtem polityki rachunkowości projektu inwestycyjnego dofinansowanego z funduszy UE. Wskazuje na istotne zasady organizacji rachunkowości projektu unijnego, prawne aspekty ewidencji i rozliczanie otrzymanych przez przedsiębiorcę funduszy UE. Przedstawia także wymogi dotyczące przechowywania dokumentacji takiego projektu.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, fundusze UE, dotacje

1. Prawne wymogi w zakresie rachunkowości projektów inwestycyjnych finansowanych z funduszy UE

Wśród wielu wymogów stawianych przez Unię Europejską podmiotom korzystającym z funduszy europejskich jest obowiązek księgowego wyodrębnienia zdarzeń gospodarczych związanych z otrzymaniem dotacji i wydatkowaniem pochodzących z niej środków.

Ujęcie otrzymanej dotacji i jej rozliczenie w księgach rachunkowych podmiotu gospodarczego, również w przypadku otrzymywanych przez jednostki gospodarcze z funduszy UE, zostało uregulowane zarówno w przepisach krajowych, jak i publikowanych w tym zakresie przez Unię Europejską.

Zasadniczym polskim aktem prawnym normującym wspomniane wyżej zagadnienie jest ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.). Ponieważ we wspomnianym akcie prawnym uregulowania dotyczące tego obszaru mają charakter ogólny, należy sięgnąć do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej, które zawierają międzynarodowe standardy rachunkowości. Można zatem stwierdzić, że podstawowym źródłem określającym sposób ujmowania i rozliczania dotacji w sprawozdaniach finansowych jednostki gospodarczej jest Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 20 Dotacje rządowe oraz ujawnienie informacji na temat pomocy rządowej.

Oprócz regulacji wynikających z zasad stosowania przepisów prawa bilansowego istotnymi, w rozliczaniu dotacji z funduszy UE, są akty prawne Rady (WE). Do podstawowych należy zaliczyć rozporządzenie Rady 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. [Rozporządzenie... 2006]. Zgodnie z art. 60 lit. e: „instytucja zarządzająca odpowiada za zarządzanie programami operacyjnymi i ich realizację zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami, a w szczególności za [...] zapewnienie utrzymywania przez beneficjentów i inne podmioty uczestniczące w realizacji operacji odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z dotacją, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych [...]”.

Z powyższego wynika, że obowiązek wyodrębnienia księgowego dotyczy wszystkich transakcji, a więc: operacji kasowych i bankowych, ewidencji środków trwałych, kosztów, przychodów itp. Zapisy rozporządzenia są w tym zakresie bardzo ogólne. Ponieważ jednak odwołują się one do zasad księgowych, obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich, sposoby wyodrębnienia należy rozpatrywać przede wszystkim w kontekście ustawy o rachunkowości oraz wytycznych instytucji zarządzających poszczególnymi programami operacyjnymi.

2. Organizacja rachunkowości podmiotu korzystającego z funduszy UE

Zasady grupowania i ewidencjonowania operacji gospodarczych, opisane w ustawie o rachunkowości, każdy podmiot gospodarczy musi odpowiednio uszczegółwić i dostosować do specyfiki prowadzonej przez siebie działalności. Jednostki korzystające z dotacji muszą również uwzględnić zasady związane ze specyfiką rozliczania dotacji. Reguły te powinny zostać szczegółowo przedstawione w polityce rachunkowości podmiotu.

Z przedstawionych wyżej aktów prawnych wynika, że sposób rozliczania i wykorzystania wypłaconych środków finansowych w ramach funduszy UE jest rygorystycznie kontrolowany przez jednostki monitorująco-kontrolne.

Przedsiębiorca ma obowiązek zaprezentowania i udokumentowania poprawności zarządzania i wykorzystania dotacji UE. Wymaga to dostosowania zasad (polityki) rachunkowości w celu ewidencji i rozliczania otrzymanego dofinansowania.

Dofinansowanie z funduszy UE realizacji projektu inwestycyjnego jednostki gospodarczej ma istotny wpływ na proces sporządzenia jej sprawozdania finansowego. Wynika to z dwóch przesłanek:

- w przypadku, gdy przekazano środki publiczne należy wskazać właściwą metodę księgowania tego typu transferu,
- należy przedstawić również informacje, w jakim zakresie jednostka gospodarcza skorzystała z udzielonej jej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Wymagane jest to ze względu na możliwości porównania sprawozdania finansowego za dany okres ze sprawozdaniami finansowymi tej jednostki za okresy poprzednie, jak również porównania tych sprawozdań „w przestrzeni”.

Zgodnie z treścią §39 MSR 20 w informacji dodatkowej, dołączonej do sprawozdania finansowego, należy ujawnić [Kołodziej-Hajdo 2009, s. 215]:

- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji, łącznie z podaniem metod jej prezentacji w sprawozdaniu finansowym,
- rodzaj i zasięg dotacji ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz informacje o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednio korzyść,
- niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

W przypadku kompensowania kosztów pokrywanych dotacją należy wykazać wartość kompensaty, tj. kwotę dotacji ujętą w rachunku zysków i strat.

W sprawozdaniu finansowym jednostka gospodarcza powinna podać następujące informacje [MSR 20, par. 39]:

- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym,
- rodzaj i zasięg dotacji ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz informacje o innych formach pomocy, z których jednostka gospodarcza uzyskała bezpośrednio korzyść,
- niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu finansowym pomocą.

Przepisy unijne, które bezwarunkowo powinny stosować podmioty korzystające z dotacji, nakładają na nie obowiązek odpowiedniego dostosowania planów kont, a więc wprowadzenie odpowiednich zmian w zakładowym planie kont. Z art. 60 lit. e przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 wynika, że instytucje biorące udział w zarządzaniu i wykonywaniu pomocy zachowują albo oddzielny system rachunkowości, albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji dotyczących pomocy. Oznacza to, że rachunkowość podmiotu musi być odpowiednio prowadzona w momencie uzyskiwania środków z funduszy UE. Jest to konieczne nie tylko ze względów ewidencyjnych, ale przede wszystkim monitorująco-kontrolnych. Ewidencję otrzymanych środków pochodzących z funduszy UE i wszelkich operacji gospodarczych z nimi związanych beneficjent powinien wykazywać przez:

- wprowadzenie dodatkowych kont syntetycznych,
- wydzielenie dodatkowych poziomów analityki,
- zastosowanie metody mieszanej – częściowo konta syntetyczne, częściowo analityczne,
- dodatkowe konta pozabilansowe.

Ewidencja operacji na tych kontach musi być zgodna z ogólnymi zasadami przyjętymi w polityce rachunkowości jednostki i ustawą o rachunkowości. Za prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych, także w przypadku funduszy otrzymywanych z UE, w zakresie ich ewidencjonowania, rozliczania i prezentacji elementów, a także ujęcia w polityce rachunkowości firmy, odpowiada kierownik jednostki.

Tabela 1. Dostosowanie polityki rachunkowości podmiotu realizującego projekt współfinansowany z funduszy UE

Zasada	Przykład
Stosowane skróty, symbole oraz sposób identyfikacji dowodów i ich zapisywania w księgach	dla projektu unijnego można użyć np. symboli, które go identyfikują
Sposób opisywania źródłowych dowodów księgowych	opisywanie w sposób pozwalający na identyfikację projektu, uwzględnianie szczegółów uzupełniających i opisujących rodzaj wydatków, z podziałem na wydatki kwalifikowane i niekwalifikowane, dodatkowe dekrety ułatwiające tworzenie kartoteki bądź rejestru
Rodzaje i zasady tworzenia wydruków dla każdego projektu unijnego	np. kartoteka finansowa
Rodzaje i zasady sporządzania rejestrów	dla projektu unijnego np. rejestr prowadzony w innym programie
Rodzaje i zasady sporządzania urzędzeń, ksiąg pomocniczych, czyli ostatecznych wydruków prezentujących dane liczbowe potwierdzające przetworzenie zapisów na potrzeby np. Przyjęcia środka trwałego do eksploatacji	
Rodzaje i powiązania zbiorów wycinkowych, kompleksowych (sposób ich uzgadniania)	
Przyczyny (warunki) powstania odchyleń w danych liczbowych zbiorów powiązanych ze sobą	
Kolejność tworzenia wydruków i zasady ich przechowywania	

Źródło: [Gackowska 2009, s. 28].

3. Dotacje do aktywów w świetle prawa bilansowego i międzynarodowych standardów rachunkowości

Polskie prawo bilansowe nie określa bezpośrednio zasad ujmowania dotacji. Z tego powodu, przy ewidencji dotacji z funduszy UE należy stosować art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tym przepisem w sprawach nieuregulowanych ustawą jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego przedsiębiorcy mogą stosować międzynarodowe standardy rachunkowości.

W powyższym świetle ewidencję dotacji w księgach rachunkowych reguluje Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) nr 20, który definiuje ją jako pomoc rządową, czyli przekazanie jednostce środków w zamian za warunki, które zostały lub dopiero zostaną spełnione.

MSR 20 wyróżnia dwa typy dotacji [Kołodziej-Hajdo 2009, s. 216]:

1. Dotacje do aktywów, które wymagają spełnienia jednego warunku. Jednostka, która kwalifikuje się do ich otrzymania, powinna zakupić, wytworzyć lub w inny

sposób pozyskać aktywa trwałe. Dotacjom tego typu mogą również towarzyszyć dodatkowe warunki wprowadzające ograniczenia co do rodzajów dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają one być nabyte lub utrzymane przez jednostkę.

2. Pozostałe stanowią tzw. dotacje do przychodu.

„Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w §7 MSR 20 dotacji, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie ujmuje się, dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, iż:

- jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacjami oraz
- dotacje będą otrzymane.

Z zapisu tego wynika, iż istnieją przesłanki, aby dotacje były ujmowane zgodnie z zasadą memoriału. Należy jednak pamiętać o zasadzie ostrożności, czyli o momencie uzyskania przez daną jednostkę wystarczającej pewności otrzymania środków, tzw. promesy.

Za ten moment można uznać datę, w której zaszły łącznie następujące okoliczności:

- jednostka podpisała umowę o dotację,
- warunki zapisane w umowie dotyczące otrzymania dotacji zostały przez jednostkę spełnione” [Uryga, Jagielski, Bienias 2007, s. 188].

Powyższe uregulowania nie określają, jak należy definiować „wystarczającą pewność”. Założenia koncepcyjne oraz pozostałe standardy dostarczają więcej wskazówek na temat ujmowania aktywów i pasywów. Wymagają one weryfikacji, czy jest prawdopodobne, że dana pozycja spowoduje w przyszłości wpływ lub wpływ korzyści ekonomicznych. Wystarczająca pewność może więc oznaczać, że najprawdopodobniej jednostka spełni warunki związane z dotacją i ją otrzyma, a zatem istnieje co najmniej 50% szans, że tak się stanie. Z powyższego wynika, że otrzymanie dotacji nie jest warunkiem wystarczającym, by uzyskane aktywa ująć jako dotację. Do momentu spełnienia obu warunków może pojawić się konieczność zwrotu otrzymanych środków, a więc ujęcie dotacji nie byłoby zasadne.

W takiej sytuacji przyznanie środków powinno zostać ujęte w ewidencji pozabilansowej na koncie „Należności warunkowe”.

MSR 20 wskazuje na dwie metody rozliczania dotacji do aktywów. W przypadku jednostek podlegających przepisom Ustawy o rachunkowości, co do których przepisy systemowe nie zwierają odmiennych uregulowań, właściwą metodą jest metoda przychodowa.

Zgodnie z §24 MSR 20 dotacje do aktywów winny być prezentowane w bilansie jako przychody przyszłych okresów. Następnie w sposób racjonalny i systematyczny powinien być ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania danego składnika aktywów.

„Podejście to wynika wprost z generalnej zasady, wynikającej z §12 MSR 20, zgodnie z którą dotacje ujmuje się systematycznie jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami, które dotacje

mają w przyszłości kompensować. Dotacje nie zwiększają zatem bezpośrednio kapitału własnego, lecz wpływają na niego przez wynik finansowy, prezentowany w rachunku wyników” [Uryga, Jagielski, Bienias 2007, s. 189–190].

Podejście to jest spójne z przepisami prawa bilansowego. Zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności: środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł.

Otrzymane fundusze UE, traktowane jako dotacje, powinny być systematycznie i racjonalnie ujmowane jako przychody w okresach, w których zapewniona zostanie ich współmierność z refundowanymi kosztami ujętymi w rachunku zysków i strat. Zatem dotacje otrzymane na częściową refundację nabytych czy wytworzonych aktywów trwałych, podlegających amortyzacji, winny być ujmowane jako pozostały przychód operacyjny przez okres ekonomicznego użytkowania tych aktywów.

W sytuacji, gdy wydatki inwestycyjne, które mają zostać zrefundowane z funduszy UE, zostały ujęte w rachunku zysków i strat (gdyż nie były związane z wytworzeniem składnika aktywów), dotacja będzie ujmowana jako przychód w okresie, w którym spełnione zostaną warunki jej ujęcia w księgach. W związku z powyższym mogą wystąpić sytuacje, w których przychody z tytułu dotacji mogą zostać ujęte później niż związane z nimi koszty. W przypadku, gdy dotacja dotyczy aktywów niepodlegających amortyzacji (np. gruntu), powinna zostać rozpoznana jako przychód w okresie amortyzacji składnika aktywów zbudowanego na tym gruncie, jako że zwrot poniesionych kosztów jest zwykle uzależniony od wytworzenia tego składnika aktywów.

4. Ujęcie dotacji w sprawozdaniu finansowym

Zgodnie z MSR 20 dotacje otrzymane jako refundacja poniesionych wydatków na nabycie bądź wytworzenie aktywów mogą być przedstawione w sprawozdaniu finansowym za pomocą dwóch metod.

Pierwsza z nich określa ujęcie dotacji do aktywów jako przychód przyszłych okresów, który w sposób racjonalny i systematyczny ujmowany jest jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów trwałych. Rozwiązanie to jest zgodne z przytoczonym już wcześniej art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Dlatego też roczne odpisy rozliczeń międzyokresowych przychodów prezentuje się w rachunku zysków i strat w pozycji G.III Pozostałe przychody. Drugie podejście proponuje odjęcie kwoty dotacji w celu uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów. Dotacja jest ujmowana jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania

składnika aktywów podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego [Kołodziej-Hajdo 2009, s. 218–219].

5. Przechowywanie dokumentacji projektu unijnego

Zgodnie z przepisami Komisji Europejskiej – zwłaszcza z art. 90 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 dotyczącego obowiązków w zakresie przechowywania dokumentów uzupełniających dotyczących wydatków i audytów programów operacyjnych – nałożonymi na instytucje zarządzające poszczególnymi programami i instytucje im podległe beneficjenci, a więc i podmioty gospodarcze realizujące projekty dofinansowane z funduszy UE, zobowiązani są do gromadzenia i przechowywania dokumentacji projektowej w okresie wskazanym przez to rozporządzenie. W związku z tym beneficjent, w przypadku samodzielnej realizacji projektu, powinien zapewnić prawo wglądu do dokumentów finansowych przedsięwzięcia przez okres do pięciu lat od zamknięcia programu operacyjnego. Dla funduszy UE dostępnych dla Polski w latach 2007–2013 będzie to 31 grudnia 2020 r.

W przypadku dokumentów dotyczących udzielonej pomocy publicznej powinny być one przechowywane przez okres 10 lat od daty zawarcia umowy o dofinansowanie, nie krócej jednak niż do 31 grudnia 2020 r.

Beneficjenci funduszy UE powinni obowiązkowo przechowywać następujące dokumenty wraz z załącznikami (w tym także wersję elektroniczną dokumentów, jeżeli taka istnieje):

- wniosek o dofinansowanie projektu wraz z załącznikami,
- pisma informujące o akceptacji wniosku i przyznaniu dotacji,
- umowę o dofinansowanie projektu i aneksy zmieniające jej treść,
- wnioski o płatność wraz z załącznikami, dokumenty potwierdzające zawarte w nich informacje oraz dokumenty potwierdzające poniesienie wydatków w ramach projektu,
- dokumenty potwierdzające osiągnięcie zakładanych efektów projektu (w szczególności dotyczące wskaźników osiągnięcia celów projektu, protokoły odbioru, dzienniki budowy, kosztorysy inwestorskie, inwentaryzacje powykonawcze, pozwolenia, gwarancje, certyfikaty, materiały szkoleniowe itd.),
- dokumentację dotyczącą zamówień publicznych (jeżeli beneficjent jest zobowiązany stosować przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych),
- dokumentację dotyczącą wyboru najkorzystniejszej oferty (dotyczy także beneficjentów, którzy nie są zobowiązani stosować przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych),
- umowy (wraz z aneksami) zawarte w związku z realizowanym projektem (w tym umowy o dzieło, umowy zlecenia), a także akty notarialne,
- dokumenty związane z prowadzeniem wyodrębnionej księgowości, w tym politykę rachunkowości, plany kont, wydruki z ewidencji księgowej, ewidencji

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wydruki rejestrów VAT i deklaracje VAT dotyczące projektu,
- dokumentację z przeprowadzonych kontroli/audytów dotyczących projektu (m.in. protokoły i wyniki kontroli, zalecenia pokontrolne),
 - pisma wysyłane i otrzymywane przez beneficjenta, związane z realizacją projektu oraz inne dokumenty związane z zarządzaniem i realizacją projektu przez beneficjenta (m.in. materiały informacyjne i promocyjne).

Dodatkowe zasady dotyczące przechowywania dokumentacji projektu inwestycyjnego finansowanego z funduszy UE, w tym także księgowo-finansowej, określa w wytycznych i umowie o dofinansowanie projektu instytucja zarządzająca danym programem operacyjnym.

Archiwizowane dokumenty powinny być w razie potrzeby udostępnione właściwym służbom kontrolnym.

6. Podsumowanie

Skorzystanie przez przedsiębiorcę z możliwości uzyskania dofinansowania projektu inwestycyjnego z funduszy UE, nakłada na niego obowiązek rygorystycznego przestrzegania przepisów Komisji Europejskiej oraz instytucji krajowych. Instytucje zarządzające poszczególnymi programami operacyjnymi są zobligowane do kontroli poprawności nie tylko wydatkowania, ale także właściwego rozliczenia otrzymanych środków. Dotyczy to zwłaszcza dostosowania polityki rachunkowości podmiotu do wymogów związanych z prawidłowym rozliczeniem projektu dofinansowanego z funduszy UE.

W artykule przedstawiono najważniejsze kwestie związane z organizacją księgowości, ewidencją, rozliczaniem i archiwizacją dokumentów, w przypadku realizacji inwestycji z funduszy UE.

Literatura

- Gackowska W., *Organizacja księgowości na potrzeby projektu unijnego – rozwiązanie alternatywne*, „Biuletyn Rachunkowości” 2009, nr 20.
- Kołodziej-Hajdo M., *Ewidencja księgowa funduszy UE w jednostce gospodarczej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 18, Szczecin 2009.
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 20, Dotacje rządowe oraz ujawnienie informacji na temat pomocy rządowej.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz.U. UE L nr 210.25; ost. zm. Dz.U. UE L 2009, nr 94.10).
- Uryga J., Jagielski W., Bienias I., *Środki unijne, klasyfikacja, funkcjonowanie, ewidencja i rozliczanie*, ODDK, Gdańsk 2007.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. 2002, nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

ACCOUNTING OF A BUSINESS UNIT FINANCING INVESTMENT PROJECTS FROM EU FUNDS

Summary: After the accession to the European Union Polish business units are eligible for benefiting from all the EU funds. To obtain financing it is necessary to set out in detail the information, which should be included in the accounting records of operations connected with obtaining a grant and spending granted funds. The separate properly organized EU funds accounting guarantees the reliable and punctual settling of the subsidy. The Commission (EC) regulations applied to settling the subsidy require respecting both the European and national law. The paper explains the main issues related to the organization of the accounting policy of an EU-supported investment project.