

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu

***Księgowe ujęcie i rozliczanie
dotacji unijnych***

Agnieszka Zwolenik

Nowy Sącz 2013

Komitet Redakcyjny

doc. dr Marek Reichel – przewodniczący;
prof. dr hab. inż. Jarosław Frączek; prof. dr hab. Leszek Rudnicki;
dr hab. n. med. Ryszard Gajdosz, prof. nadzw.; dr hab. Zdzisława Zaciłona, prof. nadzw.;
dr hab. Magdalena Sitarz, prof. nadzw.; dr hab. Wanda Pilch, prof. nadzw.;
mgr Agata Witrylak-Leszyńska

Redaktor Naczelny

doc. dr Marek Reichel

Sekretarz Redakcji

dr Tamara Bolanowska-Bobrek

Redakcja Techniczna

mgr inż. Katarzyna Górowska

Recenzent

prof. dr hab. Bronisław Micherda

Wydano za zgodą JM Rektora PWSZ w Nowym Sączu
prof. dra hab. inż. Zbigniewa Ślipka

Autorzy ponoszą odpowiedzialność za poprawność językową tekstu
© Copyright by Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu
Nowy Sącz 2013

ISBN 978-83-63196-45-5

Adres Redakcji

33-300 Nowy Sącz, ul. Staszica 1
tel. 18 443 45 45, e-mail: briw@pwsz-ns.edu.pl

Wydawca

Wydawnictwo Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Nowym Sączu
33-300 Nowy Sącz, ul. Staszica 1
tel. 18 443 45 45, e-mail: briw@pwsz-ns.edu.pl

Druk

„EXPOL” P. Rybiński, J. Dąbek Spółka Jawna
87-800 Włocławek, ul. Brzeska 4
tel. 54 232 37 23, 232 48 73, e-mail: sekretariat@expol.home.pl

Spis treści

Wstęp	5
Rozdział 1: Rodzaje i znaczenie dotacji z budżetu Unii Europejskiej	7
1.1 Pomoc Unii Europejskiej dla przedsiębiorców.....	7
1.2 Fundusze strukturalne – podstawowe zagadnienia.....	8
1.3 Projekty europejskie.....	17
Rozdział 2: Księgowe ujęcie dotacji unijnych	20
2.1 Zasady i funkcje rachunkowości w Polsce	20
2.2 Ujęcie księgowe dotacji	26
2.3 Istota, rodzaje oraz zakres kontroli projektów finansowanych z budżetu UE.....	47
Rozdział 3: Rozliczanie projektu realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki	51
3.1 Podstawowe zagadnienia dotyczące projektów realizowanych w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki	51
3.2 Podstawy kwalifikowania wydatków Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki....	57
3.3. Budowa planu kont projektu przystosowanego do potrzeb sprawozdawczości w Programie Operacyjnym Kapitał Ludzki	66
Podsumowanie	74
Spis tabel, schematów	75
Bibliografia	76
Wykaz załączników	78

Wstęp

Celem działalności przedsiębiorstwa jest maksymalizacja zysku. Istotnym narzędziem realizacji tego celu jest efektywne gospodarowanie posiadanymi zasobami. Źródłem finansowania rozwoju przedsiębiorstwa mogą być zarówno środki własne jak i obce.

Finansowanie rozwoju własnymi środkami związane jest z występowaniem kosztów alternatywnych wynikających z innych możliwości inwestowania. Analizując zewnętrzne źródła finansowania działalności innowacyjnej, przedsiębiorstwa poszukują alternatywnych od kredytu form finansowania zewnętrznego. Na rynku usług finansowych dostępne są dotacje europejskie, pożyczki sektora pozabankowego czy fundusze Private Equity.

Dotacje otrzymywane z Unii Europejskiej stanowią bezzwrotną pomoc finansową udzielaną ze środków publicznych przedsiębiorstwom, fundacjom, jednostkom samorządu terytorialnego w celu finansowania wsparcia określonego działania lub też prowadzenia bieżącej działalności. Środki te mogą być przeznaczone na zakup aktywów trwałych, projektowanie lub wdrażanie systemów zarządzania jakością, zastosowanie nowych technologii, podnoszenie kwalifikacji pracowników, a także wiele innych przedsięwzięć.

Możliwości pozyskiwania dofinansowania z funduszy strukturalnych Unii Europejskiej są bardzo szerokie. Programy operacyjne, w ramach których można pozyskać wsparcie, funkcjonują na szczeblu krajowym oraz regionalnym. Zagadnienia dotyczące dotacji unijnych zostały przedstawione w rozdziale pierwszym.

Komisja Europejska w trosce o prawidłowe rozliczanie środków z dotacji unijnych nałożyła na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia, aby proces wyboru i realizacji projektów współfinansowanych z dotacji unijnych przebiegał zgodnie z wydanymi w tym celu rozporządzeniami unijnymi. Ujęcie księgowe dotacji unijnej zostało przedstawione w rozdziale drugim.

Szczegółowe zasady rozliczania otrzymanych dotacji zawarte są w wytycznych do poszczególnych programów. W rozdziale trzecim przedstawiono sposób rozliczania projektu realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki.

Agnieszka Zwolenik

Rozdział 1: Rodzaje i znaczenie dotacji z budżetu Unii Europejskiej

1.1 Pomoc Unii Europejskiej dla przedsiębiorców

Przystąpienie Polski do Wspólnoty Europejskiej wywarło istotny wpływ na polską gospodarkę. Dotacje unijne przyczyniły się to do tego, że przedsiębiorstwa w znacznym stopniu zwiększyły swoje nakłady na inwestycje. Dotacje unijne stanowią nawet kilkadziesiąt procent nakładów inwestycyjnych poniesionych przez firmy.

Szansa, jaką dają fundusze unijne, jest często jedyną możliwą opcją pozwalającą przedsiębiorstwom na rozwój i ekspansję rynkową. Najważniejszym atutem nad innymi standardowymi instrumentami wsparcia jest fakt, iż fundusze unijne są bezzwrotną formą dofinansowania inwestycji¹.

Jednym z kluczowych elementów funkcjonowania firm jest prowadzenie umiejętnej polityki finansowej. Działanie podmiotu gospodarczego uwarunkowane jest posiadanym kapitałem, osiągniętymi dochodami oraz kosztami jakie ponosi.

W tym kontekście najistotniejszą kwestią staje się pozyskanie kapitału, następnie inwestowanie zgromadzonych kapitałów oraz umiejętne zarządzanie kapitałem pracującym.

Finansowanie przedsiębiorstwa można rozpatrywać na płaszczyźnie prawa własności kapitału. Może być on własny lub obcy. Źródła pochodzenia kapitału mogą być wewnętrzne lub zewnętrzne. Okres dyspozycji kapitału może być krótkoterminowy lub długoterminowy, a powody finansowania mogą być pierwotne lub wynikające z bieżącej działalności, lub też wynikające z rozwoju i procesów inwestycyjnych przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwa, szczególnie małe i średnie, muszą borykać się z podjęciem decyzji o sposobie ich finansowania, a największy wpływ ma na to rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej.

Poza środkami zwrotnymi, przedsiębiorcy dysponują także innymi możliwościami rozwijania biznesu, dla których grunt przygotowany jest przez władze publiczne. W katalogu tych środków znajdują się między innymi zachęty podatkowe związane z prowadzeniem działalności w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych, preferencyjne kredyty i pożyczki, dofinansowanie tworzenia stanowisk pracy dla osób bezrobotnych, niepełnosprawnych lub znajdujących się w gorszej sytuacji życiowej, środki na rozpoczęcie prowadzenia własnej firmy czy częściowe zwolnienia z obciążeń publicznoprawnych. Państwo wspiera rozwój alternatywnych sposobów finansowania działalności gospodarczej poprzez fundusze pożyczkowe, fundusze kapitału podwyższonego ryzyka, tzw. fundusze kapitału zaangażowanego czy poręczenia kredytowe. Istotną formą pomocy publicznej są przede wszystkim dotacje udzielane w ramach funduszy Unii Europejskiej przeznaczone na wzrost konkurencyjności sektora przedsiębiorstw na terytorium Wspólnoty.

Polityka europejska w zakresie wspomaganie działalności prowadzonej przez podmioty gospodarcze koncentruje się głównie na inwestycjach w nowoczesne technologie, innowacje, badania i rozwój oraz szeroko pojętą ochronę środowiska. Wspierane są ponadto inicjatywy dotyczące rozwoju turystyki, ochrony zdrowia czy

¹ M. Supera-Markowska, *Dotacje unijne a podatki dochodowe (1)*, w: *Przegląd Podatkowy 2009/4* oraz M. Supera-Markowska, *Dotacje unijne a podatki dochodowe (2)*, w: *Przegląd Podatkowy 2009/6*.

informatyzacji. Liczniejszą grupę odbiorców unijnej pomocy stanowią konsorcja przedsiębiorstw i wszelkiego rodzaju partnerstwa - w tym także z podmiotami zagranicznymi. Oprócz projektów infrastrukturalnych, Unia Europejska dotuje działania nieinwestycyjne, związane z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych kadry zarządzającej i pracowników przedsiębiorstw oraz nabywaniem specjalistycznych usług doradczych. Programy unijne przewidują znaczne środki na dofinansowanie administracji publicznej i instytucji otoczenia biznesu w celu poprawy warunków do prowadzenia działalności gospodarczej i podnoszenia standardów obsługi przedsiębiorców².

Należy zaznaczyć, że dotacje nie są przeznaczone na wszelkie przedsięwzięcia, jakimi interesują się przedsiębiorcy. Pozyskanie dofinansowania wymaga nie tylko doskonałej znajomości wszelkich zasad związanych z aplikowaniem i umiejętnością dokonania analizy projektu pod kątem wymogów konkretnego programu, ale także przygotowaniem dokumentacji aplikacyjnej w profesjonalny sposób. Konkurencja wśród przedsiębiorców w ubieganiu się po unijne pieniądze jest ogromna, ponadto przedsiębiorca nigdy nie ma stuprocentowej gwarancji jej uzyskania. Negatywną stroną ubiegania się o dotacje jest duży poziom biurokratyzowania procedur aplikacyjnych oraz trudności z refundacją ponoszonych wydatków. W pewnych przypadkach zdecydowanie lepszą metodą realizacji projektu jest finansowanie go środkami kredytowymi lub leasingiem. Do zalet funduszy unijnych należą niewątpliwie bezzwrotny charakter dotacji, możliwość uzyskania dofinansowania w znacznej wysokości oraz fakt, że po każdym zrealizowanym projekcie łatwiej jest zdobyć kolejne środki z UE.

Dofinansowaniem objęte są nie tylko projekty inwestycyjne, ale także zakup usług doradczych, udział w targach oraz wystawach zagranicznych, przedsięwzięcia badawczo-rozwojowe oraz projekty związane z podnoszeniem kwalifikacji kadry zarządzającej i pracowników firm.

Pułap maksymalnej pomocy publicznej na inwestycje, jaka może być przyznana na terenie poszczególnych obszarów kraju, określa mapa pomocy regionalnej.

1.2 Fundusze strukturalne – podstawowe zagadnienia

Fundusze strukturalne należą do polityki strukturalnej Unii Europejskiej. Głównym ich zadaniem jest wspieranie restrukturyzacji i modernizacji gospodarek państw członkowskich Unii Europejskiej, przez co wpływają one na zwiększenie spójności ekonomicznej i społecznej Unii. Kierowane są one do tych regionów oraz sektorów gospodarki, które bez pomocy finansowej nie są w stanie dorównać przynajmniej do średniego poziomu ekonomicznego w Unii Europejskiej.

W latach 2000-2006 istniały cztery fundusze strukturalne, które realizowały cele polityki spójności Unii Europejskiej. Należały do nich:

- Europejski Fundusz Społeczny (EFS),
- Europejski Fundusz Orientacji i Gwarancji Rolnej (EAGGF),
- Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego (EFRR),
- Finansowy Instrument Orientacji Rybołówstwa (FIFG).

² W. Weidenfeld, W. Wessels, *Europa od A do Z*, Gliwice 2002, s. 25.

Oprócz funduszy strukturalnych istnieje także Fundusz Spójności, którego celem jest ułatwienie integracji krajów słabiej rozwiniętych. Integracja ta ma nastąpić poprzez budowę sieci transportowych i obiektów ochrony środowiska o znaczeniu ponadregionalnym. Jest on instrumentem finansowym, wdrażanym na poziomie wybranych państw a nie regionów.

W wyniku reformy polityki spójności, w latach 2007-2013 ograniczona została liczba funduszy strukturalnych. Pozostał Europejski Fundusz Społeczny oraz Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego, natomiast fundusze wspierające inwestycje w zakresie rolnictwa i rybołówstwa zostały włączone do Wspólnej Polityki Rolnej oraz do Wspólnej Polityki Rybackiej.

Fundusze w Polsce w latach 2007-2013

Przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności regulują: rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. (Dz. Urz. UE L. Nr 210), rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. (Dz. Urz. UE L nr 210), rozporządzenie Komisji (WE) nr 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r. (Dz. Urz. UE L. 371).

Kierunki oraz wysokość wsparcia finansowego ze strony funduszy na realizację zamierzeń rozwojowych w Polsce latach 2007-2013 określa Narodowa Strategia Spójności. Pomoc finansowa z funduszy europejskich, z których Polska korzysta w latach 2007-2013, przyznawana jest w ramach poszczególnych programów operacyjnych, które są narzędziem realizacji Narodowej Strategii Spójności. Dofinansowanie realizowane jest w ramach następujących programów:

- Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko,
- Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka,
- Program Operacyjny Kapitał Ludzki,
- Program Operacyjny Rozwój Polski Wschodniej,
- Program Operacyjny Pomoc Techniczna,
- Program współpracy międzynarodowej i międzyregionalnej.

Ponadto każde województwo posiada własny regionalny program rozwoju, w ramach którego, o dotację unijną mogą ubiegać się podmioty z danego województwa.

Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko

Program Operacyjny infrastruktura i Środowisko ma na celu podniesienie atrakcyjności inwestycyjnej Polski i jej regionów poprzez rozwój infrastruktury technicznej przy równoczesnej ochronie i poprawie stanu środowiska, zdrowia, zachowaniu tożsamości kulturowej i rozwijaniu. Koncentruje się on na działaniach o charakterze strategicznym i ponadregionalnym. Główny cel programu realizowany jest dzięki osiągnięciu następujących celów szczegółowych:

- budowa infrastruktury zapewniającej, że rozwój gospodarczy Polski będzie dokonywał się przy równoczesnym zachowaniu i poprawie stanu środowiska naturalnego,

- zwiększenie dostępności głównych ośrodków gospodarczych w Polsce poprzez powiązanie ich siecią autostrad i dróg ekspresowych oraz alternatywnych wobec transportu drogowego środków transportu,
- zapewnienie długookresowego bezpieczeństwa energetycznego Polski poprzez dywersyfikację dostaw, zmniejszenie energochłonności gospodarki i rozwój odnawialnych źródeł energii,
- wykorzystanie potencjału kultury i dziedzictwa kulturowego o znaczeniu światowym i europejskim dla zwiększenia atrakcyjności Polski,
- wspieranie utrzymania dobrego poziomu zdrowia zasobów pracy,
- rozwój nowoczesnych ośrodków akademickich, w tym kształcących specjalistów w zakresie nowoczesnych technologii.

Program Operacyjny Innowacyjna Gospodarka

Głównym Celem Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka na lata 2007-2013 jest rozwój polskiej gospodarki w oparciu o innowacyjne przedsiębiorstwa. Cel ten zostanie osiągnięty przede wszystkim poprzez realizację następujących celów:

- zwiększenie innowacyjności przedsiębiorstw,
- wzrost konkurencyjności polskiej nauki,
- zwiększenie roli nauki w rozwoju gospodarczym,
- zwiększenie udziału innowacyjnych produktów polskiej gospodarki w rynku międzynarodowym,
- tworzenie trwałych i lepszych miejsc pracy,
- wzrost wykorzystania technologii informacyjnych i komunikacyjnych w gospodarce.

W ramach programu wspierane są projekty innowacyjne w skali kraju lub na poziomie międzynarodowym. Z zasobów programu korzystają zarówno przedsiębiorcy, jak też instytucje otoczenia biznesu, jednostki naukowo-badawcze, ośrodki innowacyjności, jednostki administracji centralnej³.

Program Operacyjny Kapitał Ludzki

Celem głównym Programu jest wzrost zatrudnienia i spójności społecznej. Do realizacji tego celu przyczynia się osiągnięcie sześciu celów strategicznych, do których należą:

- podniesienie poziomu aktywności zawodowej oraz zdolności do zatrudnienia osób bezrobotnych i biernych zawodowo,
- zmniejszenie obszarów wykluczenia społecznego,
- poprawa zdolności adaptacyjnych pracowników i przedsiębiorstw do zmian zachodzących w gospodarce,
- upowszechnienie edukacji społeczeństwa na każdym etapie kształcenia przy równoczesnym zwiększeniu jakości usług edukacyjnych i ich silniejszym powiązaniu z potrzebami gospodarki opartej na wiedzy,
- zwiększenie potencjału administracji publicznej w zakresie opracowywania polityk i świadczenia usług wysokiej jakości oraz wzmocnienie mechanizmów partnerstwa,

³ *Fundusze unijne 2007-2013. Poradnik przedsiębiorcy*, pod red. R. Cieślaka, Oficyna Wydawnicza UNITEX, Wrocław 2008, s. 39.

- wzrost spójności terytorialnej.

Dofinansowanie w ramach POKL z perspektywy przedsiębiorców otrzymają głównie projekty szkoleniowe, mające za zadanie podnoszenie kwalifikacji kadry zarządzającej i pracowników⁴.

Program Operacyjny Rozwój Polski Wschodniej

Program ten ma na celu tworzenie warunków do dynamicznego rozwoju gospodarczego oraz społecznego Polski wschodniej, a więc następujących województw:

- lubelskiego,
- podkarpackiego,
- podlaskiego,
- świętokrzyskiego,
- warmińsko-pomorskiego.

Łącznie program przeznaczony jest dla pięciu województw, których poziom PKB jest najniższy. W ramach programu realizowane są cztery priorytety, czyli nowoczesna gospodarka, wojewódzkie ośrodki wzrostu, infrastruktura transportowa i pomoc techniczna⁵.

Program Operacyjny Pomoc Techniczna

Dodatkowym programem, służącym dofinansowaniu działań instytucji odpowiedzialnych za wdrażanie funduszy pomocowych UE w Polsce, jest Program Operacyjny Pomoc Techniczna. Nowość w stosunku do poprzedniego okresu programowania stanowią sposoby wyboru projektów. W niektórych programach pojawiła się bowiem kategoria tzw. preselekcji, polegająca na wyborze projektów w oparciu o tzw. fiszki projektowe, które nie zawierają pełnej dokumentacji aplikacyjnej, a jedynie uproszczone wnioski o dofinansowanie, wskazujące najważniejsze parametry planowanych przedsięwzięć. Projekty wybierane w trybie preselekcji są z tego powodu mniej czaso- i kapitałochłonne we wstępnej fazie oceny projektu. Należą do nich głównie przedsięwzięcia sektorowe, związane np. z turystyką, ochroną środowiska czy informatyzacją. Należy podkreślić, że projekty wybierane poprzez tryb preselekcji, należą do kategorii projektów inwestycyjnych. W przypadku przedsięwzięć szkoleniowych, doradczych lub związanych z internacjonalizacją, tryb ten nie jest stosowany⁶.

Europejska Współpraca Terytorialna

Wyodrębnienie współpracy terytorialnej, jako osobnego celu polityki spójności, potwierdza duże znaczenie wspólnych przedsięwzięć podejmowanych przez partnerów unijnych. O rosnącym znaczeniu tego typu współpracy świadczy również zwiększenie wysokości środków z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego. W latach 2007-2013 na rozwój współpracy terytorialnej z budżetu Unii Europejskiej

⁴ Ibidem, s. 116.

⁵ M. Kołuniak., *Mały i duży biznes może liczyć na wsparcie z funduszy strukturalnych*, „Rzeczpospolita” z 29.01.2008r.

⁶ J. Śliwa, *Fundusze unijne bez tajemnic*, podręcznik dla studentów, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2008, s.130.

przeznaczonych zostanie łącznie 7,75 mld euro. Polska alokacja na realizację programów w ramach Europejskiej Współpracy Terytorialnej wyniesie 557,8 mln euro. Dodatkowe 173,3 mln euro zostanie przeznaczonych przez Polskę na współpracę transgraniczną z państwami nie należącymi do Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (EISP).

Programy Europejskiej Współpracy Terytorialnej (European Territorial Cooperation) 2007-2013 stanowią kontynuację programów współpracy transgranicznej, transnarodowej i międzyregionalnej realizowanych w ramach Inicjatywy Wspólnotowej INTERREG III w okresie programowania 2000-2006. Europejska Współpraca Terytorialna wdrażana jest za pomocą 3 typów programów operacyjnych:

- współpracy transgranicznej jako kontynuacja INTERREG III A, której celem jest rozwijanie wspólnych inicjatyw lokalnych i regionalnych,
- współpracy transnarodowej jako kontynuacja INTERREG III B, ukierunkowanej na integrację terytorialną Unii Europejskiej poprzez wspieranie dostępności, zrównoważonego rozwoju obszarów miejskich, innowacyjność i ochronę środowiska naturalnego,
- współpracy międzyregionalnej (INTERREG IV C) jako kontynuacja INTERREG III C, umożliwiającej wymianę doświadczeń i najlepszych praktyk w zakresie m.in. wspierania innowacyjności i gospodarki opartej na wiedzy oraz ochrony środowiska⁷.

16 Regionalnych Programów Operacyjnych na lata 2007-2013

Regionalne Programy Operacyjne mają za zadanie realizację polityki spójności Unii Europejskiej w poszczególnych regionach (województwach). Programy te stanowią komplementarne wobec programów krajowych źródło dofinansowania projektów na poziomie regionalnym i lokalnym. Są to:

Do najważniejszych priorytetów RPO należą badanie i rozwój technologiczny, innowacje i przedsiębiorczość, społeczeństwo innowacyjne, inicjatywy lokalne w zakresie zatrudnienia i rozwoju a także wsparcie struktur świadczących usługi lokalne w tworzeniu nowych miejsc pracy oraz zapobieganie i zwalczanie zagrożeń zarówno przyrodniczych, jak również technologicznych, turystyka, inwestycje w kulturę, inwestycje w transport, inwestycje w infrastrukturę ochrony zdrowia oraz infrastrukturę społeczną.

Perspektywa finansowa 2014 – 2020

W okresie programowania 2014-2020 zaproponowano następujące zasady podziału funduszy:

- 1) Zwiększenie udziału EFS - 25% funduszy strukturalnych dla regionów mniej rozwiniętych (16,48% zakładanej alokacji na lata 2014-2020), rozszerzenie zakresu wsparcia EFS w obszarze wykluczenia społecznego o ułatwianie dostępu do niedrogich, trwałych oraz wysokiej jakości usług, w tym opieki zdrowotnej i usług socjalnych świadczonych w interesie ogólnym. Ponadto warto wspomnieć,

⁷ Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego, *Europejska Współpraca, Terytorialna 2007-2013*, http://www.ewt.wzp.pl/ewt/ewt_2007-2013/europejska_wspolpraca_terytorialna_2007_-_2013.htm [dostęp 24.10.2013].

że projekt rozporządzenia przewiduje możliwość zakupu sprzętu w ramach EFS, co w okresie 2007-2013 nie było możliwe.

- 2) Nie zmieniony poziom wsparcia w ramach FS sięgający 1/3 alokacji zarówno w obecnej perspektywie finansowej jak i w przyszłej.
- 3) Nieznaczące zmniejszenie udziału EFRR do poziomu ok. 50,98% całości alokacji na lata 2014- 2020⁸.

W latach 2014 – 2020 będą funkcjonowały następujące programy:

- Infrastruktura i Środowisko,
- Inteligentny Rozwój,
- Wiedza, Edukacja, Rozwój,
- Polska Cyfrowa,
- Polska Wschodnia,
- Pomoc Techniczna,
- Europejska Współpraca Terytorialna i Europejski Instrument Sąsiedztwa,
- Programy Regionalne.

Infrastruktura i Środowisko

Projekt Umowy Partnerstwa, który wyznacza główne kierunki wsparcia z Funduszy Europejskich w latach 2014-2020, zakłada realizację krajowego programu operacyjnego dotyczącego gospodarki niskoemisyjnej, ochrony środowiska, przeciwdziałania i adaptacji do zmian klimatu, transportu i bezpieczeństwa energetycznego. Należy zauważyć, że środki unijne z programu przeznaczone zostaną w ograniczonym stopniu na inwestycje w obszary ochrony zdrowia i dziedzictwa kulturowego. Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, podobnie jak w perspektywie 2007 – 2013, ma na celu wspierać rozwój infrastruktury technicznej kraju. Celem strategicznym POIiŚ 2014-2020 będzie wsparcie gospodarki efektywnie korzystającej z zasobów i przyjaznej środowisku oraz sprzyjającej spójności terytorialnej i społecznej. Najważniejszymi beneficjentami POIiŚ 2014-2020 będą podmioty publiczne oraz podmioty prywatne. Cele te realizowane będą w ramach następujących priorytetów:

PRIORYTET I: Promocja odnawialnych źródeł energii i efektywności energetycznej:

- produkcja, dystrybucja oraz wykorzystanie odnawialnych źródeł energii (OZE), np. budowa, rozbudowa farm wiatrowych, instalacji na biomasę bądź biogaz;
- poprawa efektywności energetycznej w sektorze publicznym i mieszkaniowym;
- rozwój i wdrażanie inteligentnych systemów dystrybucji, np. budowa sieci dystrybucyjnych średniego i niskiego napięcia.

PRIORYTET II: Ochrona środowiska, w tym adaptacja do zmian klimatu:

- rozwój infrastruktury środowiskowej (np. oczyszczalnie ścieków, sieć kanalizacyjna oraz wodociągowa, instalacje do zagospodarowania odpadów komunalnych);
- ochrona i przywrócenie różnorodności biologicznej, poprawa jakości środowiska miejskiego (np. redukcja zanieczyszczenia powietrza i rekultywacja terenów zdegradowanych);

⁸ Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, *Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020 – uwarunkowania strategiczne*, www.mrr.gov.pl [dostęp 24.10.2013].

- dostosowanie do zmian klimatu, np. zabezpieczenie obszarów miejskich przed niekorzystnymi zjawiskami pogodowymi, zarządzanie wodami opadowymi, projekty z zakresu małej retencji oraz systemy zarządzania klęskami żywiołowymi.

PRIORYTET III: Rozwój infrastruktury transportowej przyjaznej dla środowiska i ważnej w skali europejskiej:

- rozwój drogowej i kolejowej infrastruktury w sieci TEN-T, połączeń kolejowych poza tą siecią oraz w aglomeracjach;
- niskoemisyjny transport miejski, transport śródlądowy, morski i intermodalny;
- poprawa bezpieczeństwa w ruchu lotniczym.

PRIORYTET IV: Zwiększenie dostępności do transportowej sieci europejskiej:

- poprawa przepustowości infrastruktury drogowej (w tym obwodnice, trasy wylotowe)

PRIORYTET V: Rozwój infrastruktury bezpieczeństwa energetycznego:

- rozwój inteligentnych systemów dystrybucji, magazynowania i przesyłu gazu ziemnego i energii elektrycznej, np. budowa sieci przesyłowych i dystrybucyjnych gazu ziemnego lub energii elektrycznej.

PRIORYTET VI: Ochrona i rozwój dziedzictwa kulturowego:

- inwestycje w ochronę i rozwój dziedzictwa kulturowego oraz zasobów kultury, np. instytucji kultury, czy też szkół artystycznych.

PRIORYTET VII: Wzmocnienie strategicznej infrastruktury ochrony zdrowia:

- wsparcie infrastruktury szpitali ponadregionalnych i współpracujących z nimi jednostek diagnostycznych w zakresie chorób „aktywności zawodowej” i opieki nad matką i dzieckiem;
- wsparcie infrastruktury systemu państwowego ratownictwa medycznego, np. wsparcie szpitalnych oddziałów ratunkowych, lotnisk, lądowisk i baz lotniczego pogotowia ratunkowego.

PRIORYTET VIII: Pomoc techniczna:

- pomoc techniczna dla instytucji realizujących program oraz największych beneficjentów⁹.

Inteligentny Rozwój

W latach 2014-2020 realizowany będzie także krajowy program dotyczący innowacyjności, badań naukowych i ich powiązań ze sferą przedsiębiorstw. Jego robocza nazwa to Program Operacyjny Inteligentny Rozwój. Będzie on wspierał prowadzenie badań naukowych, rozwój nowych, innowacyjnych technologii oraz działania na rzecz podnoszenia konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw. Podstawowym jego celem będzie pobudzenie innowacyjności polskiej gospodarki, głównie poprzez zwiększenie nakładów prywatnych na B+R oraz kreowanie popytu przedsiębiorstw na innowacje i prace badawczo-rozwojowe. W ramach tego Programu planowane są takie obszary wsparcia:

- budowa nowych i wzmacnianie istniejących powiązań między sektorem nauki a przedsiębiorstwami,
- rozwój innowacyjności przedsiębiorstw,

⁹ Portal Funduszy Europejskich, *Program Infrastruktura i Środowisko*, http://www.pois.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

- wzmocnienie jakości badań oraz pozycji krajowych jednostek naukowych w ramach Europejskiej Przestrzeni Badawczej.

Dofinansowanie kierowane będzie zwłaszcza na wsparcie całego procesu powstawania innowacji od fazy inkubacji pomysłu, poprzez działalność B+R, prototypowanie aż po wdrażanie wyników badań. Położony zostanie nacisk na współpracę w ramach konsorcjów naukowych oraz jednostek naukowych i przedsiębiorstw. Program adresowany będzie do przedsiębiorstw, jednostek naukowych, klastrów oraz do instytucji otoczenia biznesu, takich jak centra transferu technologii, parki naukowo-technologiczne, sieci aniołów biznesu czy też funduszy kapitałowych. Wsparcie to realizowane będzie w ramach jedenastu celów określonych w projektach rozporządzeń Komisji Europejskiej¹⁰.

Wiedza, Edukacja, Rozwój

W odpowiedzi na potrzeby reform w obszarach zatrudnienia, włączenia społecznego, edukacji, szkolnictwa wyższego, zdrowia i dobrego rządzenia powstał Program Operacyjny Wiedza Edukacja Rozwój. Ponadto będzie wspierał innowacje społeczne i współpracę ponadnarodową w wymienionych obszarach oraz wdrażanie w Polsce Inicjatywy na rzecz zatrudnienia osób młodych. Obszary jego wsparcia to:

- zatrudnienie i mobilność pracowników,
- włączenie społeczne i walkę z ubóstwem,
- inwestowanie w edukację, umiejętności i uczenie się przez całe życie,
- wzmocnianie sprawności i efektywności państwa¹¹.

Polska Cyfrowa

Nowym programem krajowym w stosunku do poprzedniej perspektywy finansowej 2007-2013 jest Program Polska Cyfrowa. Będzie on wspierał następujące inwestycje:

- poszerzanie dostępu do sieci szerokopasmowych,
- rozwój produktów i usług opartych na technologiach informacyjno-komunikacyjnych,
- zwiększenie zastosowania technologii komunikacyjno-informacyjnych w usługach, np. e-administracja, e-integracja, e-kultura, e-zdrowie.

Celem strategicznym Programu Polska Cyfrowa jest przede wszystkim wzmocnienie cyfrowych fundamentów dla społeczno-gospodarczego rozwoju kraju.

Priorytety Programu to:

- powszechny dostęp do szybkiego internetu;
- e-Administracja i otwarty rząd; (podniesienie jakości i dostępności e-usług publicznych, poprawa cyfrowej efektywności funkcjonowania administracji rządowej, poprawa dostępności informacji sektora publicznego oraz zasobów publicznych);
- e-Integracja grup wykluczonych cyfrowo i upowszechnienie technologii informacyjno-komunikacyjnych (TIK).

¹⁰ Portal Funduszy Europejskich, *Program Innowacyjna Gospodarka*, http://www.poig.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

¹¹ Portal Funduszy Europejskich, *Program Kapitał Ludzki*, http://www.efs.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

Odbiorcami programu będą jednostki administracji rządowej oraz jednostki im podległe, jednostki naukowe, państwowe organizacje kultury, organizacje pozarządowe, oraz przedsiębiorstwa¹².

Polska Wschodnia

Program Operacyjny Polska Wschodnia jest dodatkowym instrumentem wsparcia finansowego 5 województw Polski Wschodniej; lubelskiego, podlaskiego, podkarpackiego, świętokrzyskiego i warmińsko-mazurskiego.

Będzie on zarówno uzupełnieniem jak i wzmocnieniem działań prowadzonych w ramach regionalnych i krajowych programów europejskiej polityki spójności, z których finansowane będą zasadnicze przedsięwzięcia rozwojowe.

Celem strategicznym Programu jest wzrost konkurencyjności i innowacyjności makroregionu Polski Wschodniej, a realizowany on będzie poprzez następujące działania:

- wsparciu w obszarze innowacyjności i B+R,
- wsparciu konkurencyjności przedsiębiorstw w szczególności w obszarze internacjonalizacji,
- wsparciu w zakresie poprawy efektywności układów transportowych miast wojewódzkich i ich obszarów funkcjonalnych,
- wsparciu w zakresie zwiększenia spójności wewnętrznej makroregionu.

Beneficjentami Programu będą głównie przedsiębiorcy, inicjatywy klastrowe, ośrodki innowacji, jednostki samorządu terytorialnego oraz PKP PLK S.A.¹³

Pomoc Techniczna

Program Pomoc Techniczna będzie jednym z krajowych programów współfinansowanych ze środków Funduszy Europejskich na lata 2014-2020. Program ma zapewnić środki na budowę potencjału systemu instytucji zaangażowanych w administrowanie Funduszami Europejskimi oraz na wsparcie instytucji odpowiedzialnych za realizację projektów. Ponadto w ramach Programu będą podjęte działania, które będą służyć promocji i informowaniu o Funduszach Europejskich możliwych do pozyskania przez Polskę w perspektywie finansowej 2014-2020. Jego działania skierowane zostaną głównie do podmiotów sektora finansów publicznych, jednostek samorządu terytorialnego, partnerów społeczno-gospodarczych i organizacji pozarządowych¹⁴.

Europejska Współpraca Terytorialna i Europejski Instrument Sąsiedztwa

Z budżetu polityki spójności na lata 2014-2020 Polska otrzyma 72,9 mld euro. Środki będzie można przeznaczyć m.in. na:

- badania naukowe i ich komercjalizację,
- kluczowe połączenia drogowe (autostrady, drogi ekspresowe),
- rozwój przedsiębiorczości,

¹² Portal Funduszy Europejskich, *Program Polska Cyfrowa*, http://www.funduszeuropejskie.gov.pl/polska_cyfrowa/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

¹³ Portal Funduszy Europejskich, *Program Rozwój Polski Wschodniej*, http://www.polskawschodnia.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

¹⁴ Portal Funduszy Europejskich, *Program Pomoc Techniczna*, http://www.popt.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

- transport przyjazny środowisku (kolej, transport publiczny),
- cyfryzację kraju (szerokopasmowy dostęp do Internetu, e-usługi administracji),
- włączenie społeczne i aktywizację zawodową¹⁵.

Programy Regionalne

Podział funduszy na regionalne programy operacyjne dokonany został po wcześniejszych ustaleniach z samorządami wojewódzkimi. Ponadto odbyły się też indywidualne spotkania ministra rozwoju regionalnego z marszałkami poszczególnych województw.

1.3 Projekty europejskie

Projekt to przedsięwzięcie, które ma swój cel, budżet oraz ramy czasowe. Realizowany jest przez daną grupę osób. Projektem może być np.: zakup środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, seminarium tematyczne, organizacja szkolenia czy konferencji. Projektem może być każde działanie charakteryzujące się swym wyjątkowym charakterem i ograniczeniem czasowym.

Projekt europejski to projekt, przy realizacji którego zaangażowane są środki z budżetu Unii Europejskiej. Projekty te realizowane są w ramach jednego z programów europejskich. Każdy projekt posiada tzw. budżet projektu składający się z wydatków kwalifikowanych oraz niekwalifikowanych.

Kwalifikowalność wydatków stanowi jedno z najistotniejszych zagadnień związanych z ubieganiem się o dofinansowanie ze środków UE. Zasady kwalifikowalności określone zostały w „Krajowych wytycznych dotyczących kwalifikowania wydatków w ramach funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013”. Wytyczne wydawane są przez ministra właściwego ds. rozwoju regionalnego na podstawie przepisów ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju¹⁶ oraz rozporządzeń Rady. W ramach poszczególnych programów operacyjnych zasady kwalifikowania wydatków mogą być nieco bardziej restrykcyjne. Decyzję w tej sprawie każdorazowo podejmuje Instytucja Zarządzająca danym programem. Pojęcia kwalifikowalności projektu i kwalifikowalności wydatków nie są tożsame. Nawet jeżeli projekt nadaje się do objęcia współfinansowaniem (co do zakresu przedsięwzięcia), to poszczególne rodzaje kosztów ponoszonych w toku jego realizacji mogą, lecz nie muszą zostać objęte dotacją. Dopiero wytyczne ogólne dotyczące kwalifikowania wydatków, jak też wytyczne szczegółowe wydawane do każdego programu operacyjnego dadzą odpowiedź na pytanie, które kategorie kosztów, jakie zamierza się ponieść w trakcie realizacji przedsięwzięcia, zostaną zrefundowane¹⁷.

Teoretycznie, początek okresu kwalifikowalności projektów stanowi data 1 stycznia 2007 r. a jego koniec przypada na dzień 31 grudnia 2015 r.

Zasada nie ma bowiem zastosowania do projektów objętych pomocą de minimis, wyłączeń grupowych, programów zatwierdzanych przez Komisję

¹⁵ Portal Funduszy Europejskich, *Program Europejskiej Współpracy Terytorialnej*, http://www.ewt.gov.pl/2014_2020/Strony/glowna.aspx [dostęp 24.10.2013].

¹⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. 2006 Nr 227 poz. 1658).

¹⁷ J. Śliwa, *Fundusze unijne bez tajemnic*, Warszawa 2008, s 56.

Europejską oraz przede wszystkim - projektów otrzymujących wsparcie w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej, czy w ramach listy projektów indywidualnych. Ramy czasowe kwalifikowalności wydatków określone są zazwyczaj w konkretnym programie operacyjnym. Zawiera je także umowa o dofinansowanie projektu. Należy ponadto pamiętać o obowiązującej wszystkich beneficjentów tzw. zasadzie n+2 (w pierwszych 3 latach obowiązywała będzie prawdopodobnie zasada n+3) mówiącej o tym, że przedsięwzięcie musi zostać zrealizowane w ciągu dwóch (lub trzech) lat od dnia podpisania umowy o dofinansowanie projektu.

W pewnym uproszczeniu należy zatem przyjąć, że - w zależności od programu operacyjnego w ramach którego ubiegamy się o dofinansowanie - wydatki będzie można ponosić albo po dniu złożenia wniosku o dotację, albo też po podpisaniu umowy o dofinansowanie projektu. W pierwszym z przypadków - typowym dla projektów inwestycyjnych, można realizować przedsięwzięcie już w dzień po dacie złożenia wniosku, robiąc to oczywiście na własne ryzyko, gdyż brak jest gwarancji uzyskania dofinansowania. Jest to jednak o tyle wygodne, że nie blokuje czasowo planowanej inwestycji, którą i tak zamierza się zrealizować. W drugim przypadku, charakterystycznym dla projektów doradczych, szkoleniowych, czy związanych z internacjonalizacją przedsiębiorstw, ze wszelkimi działaniami należy wstrzymać się do chwili, aż podpisana zostanie umowa o dofinansowanie projektu.

Podwójne finansowanie to uzyskanie dwukrotnej refundacji poniesionych wydatków ze środków krajowych lub publicznych. Zakaz obejmuje w szczególności następujące sytuacje:

- a) zrefundowanie tego samego wydatku w ramach dwóch różnych projektów współfinansowanych z funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności,
- b) zrefundowanie kosztów podatku VAT z funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności, a następnie odzyskanie go ze środków budżetu państwa w oparciu o krajowe przepisy ustawy o VAT,
- c) zakupienie środka trwałego z udziałem środków dotacji krajowej, a następnie zrefundowanie kosztów amortyzacji tego środka w ramach funduszy pomocowych, otrzymanie refundacji z funduszy europejskich na wydatek, który został wcześniej sfinansowany z preferencyjnej pożyczki ze środków publicznych¹⁸.

Ogólną zasadą jest, że dany program operacyjny finansowany jest z zasobów jednego funduszu pomocowego (EFRR, EFS, FS). W okresie 2007-2013 od zasady tej wprowadzono jednak istotny wyjątek. Otóż, gdy realizacja danego projektu tego wymaga, a Instytucja Zarządzająca programem dopuści taką ewentualność, EFRR i EFS i FS mogą w sposób komplementarny finansować działania objęte zakresem pomocy innego funduszu - generalnie do ok. 10% wartości wydatków kwalifikowanych projektu. W każdym razie, wartość takich wydatków nie może stanowić więcej niż 10% udziału w każdej z osi priorytetowych programu operacyjnego. Zasada elastyczności umożliwia np. przeprowadzanie szkoleń pracowników w ramach projektów polegających na zakupie sprzętu, czy poniesieniu dodatkowych kosztów fachowego doradztwa w związku z dokonywaną inwestycją.

Za wydatki kwalifikowane uznaje się wydatki związane z projektem, o ile:

- są niezbędne do realizacji projektu oraz są z nim bezpośrednio związane,

¹⁸ Ibidem, s. 61.

- zostały uwzględnione w budżecie projektu,
- spełniają wymogi efektywnego zarządzania finansami,
- zostały faktycznie poniesione a ich poniesienie jest udokumentowane stosownymi dowodami.

Wydatki kwalifikowane uzależnione są od rodzaju projektu. Mogą to być np.:

- najem pomieszczeń bezpośrednio związanych z realizacją projektów,
- wynagrodzenie personelu projektu,
- koszty podróży, zakwaterowania oraz wyżywienia poza miejscem zamieszkania personelu wykonującego zadania związane z realizacją projektu,
- zakup materiałów biurowych i dydaktycznych,
- usługi szkoleniowe i doradcze związane z realizacją projektu,
- usługi księgowo,
- usługi w zakresie tłumaczeń,
- badania, analizy i ekspertyzy związane z realizowanym projektem,
- koszty administracyjne odnoszące się do projektu (wyliczone proporcjonalnie do okresu współfinansowania projektu z EFS),
- opłaty bankowe związane z prowadzeniem rachunku bankowego (w sytuacji gdy jego otwarcie jest wymagane postanowieniami umowy o dofinansowanie, bądź też przepisami prawa krajowego lub wspólnotowego).

Koszty, które uznawane są za niekwalifikowane, są różne w poszczególnych programach. Należą do nich w przede wszystkim:

- pożyczki, spłaty rat, kary finansowe, grzywny,
- koszty poniesione na przygotowanie wniosku projektowego,
- nagrody okolicznościowe,
- podatek VAT podlegający odliczeniu,
- prowizje bankowe,
- ujemne różnice kursowe,
- rezerwy na pokrycie strat bądź długów,
- odsetki od nieterminowych spłat zobowiązań,
- koszty, które nie odnoszą się jednoznacznie do projektu,
- koszty nieudokumentowane.

W budżecie projektu mogą być ujęte koszty nie kwalifikowane stanowiąc dodatkowy element budżetu finansowany wyłącznie ze środków własnych.

Rozdział 2: Księgowe ujęcie dotacji unijnych

2.1 Zasady i funkcje rachunkowości w Polsce

Rachunkowość traktowana jest jako system informacyjno – kontrolny, który odzwierciedla dokonania oraz potencjał gospodarczy jednostek¹⁹. Głównym jej celem jest wielopłaszczyznowy pomiar wyniku finansowego²⁰.

Rachunkowość jest systemem odzwierciedlania w mierniku pieniężnym sytuacji majątkowej jednostek gospodarczych oraz kompletnego ujmowania zachodzących zjawisk i procesów gospodarczych w uporządkowany sposób za pomocą specyficznych metod, form, rozwiązań organizacyjnych i technicznych. Dzięki temu uzyskuje się sformalizowany, wewnętrznie spójny i zbilansowany obraz działalności gospodarczej o uniwersalnym charakterze²¹.

Prawo bilansowe obejmuje ogół norm prawnych regulujących rachunkowość. Przepisy tworzące prawo bilansowe można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej grupy należą przepisy bezwzględnie obowiązujące, formułujące określone nakazy i zakazy dotyczące sposobu prowadzenia rachunkowości np. przepisy określające bezwzględnie obowiązujące terminy sporządzania sprawozdań finansowych, dokonywania zapisów w księgach rachunkowych, dotyczące tworzenia lub zaniechania tworzenia określonych pozycji w bilansie, przepisy określające górne i dolne granice wyceny wartości poszczególnych składników majątkowych i kapitałów objętych bilansem. Przestrzeganie tych przepisów jest w intencji ustawodawcy warunkiem prawidłowego prowadzenia rachunkowości, która ma dostarczyć rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego.

Do drugiej grupy należą natomiast przepisy zezwalające na wybór określonych sposobów postępowania przy prowadzeniu rachunkowości. Są to np. przepisy zezwalające na wykazanie lub niewykazanie określonych pozycji w bilansie, wybór metody amortyzacji środków trwałych, wyceny zapasów itp. Przepisy te tworzą ramy prawne do realizacji własnej polityki bilansowej podmiotu gospodarczego.

Przepisami krajowymi, które regulują zasady prowadzenia rachunkowości są:

- ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.),
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz. U. z 2001 r. nr 137, poz. 1539 oraz z 2003 r. nr 11, poz. 117),
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.07.2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. z 2006 r. nr 142, poz. 1020 oraz z 2008 r. nr 72, poz. 422),

¹⁹ A. Jaklik, B. Micherda, *Zasady rachunkowości*, Warszawa 1997, s.10.

²⁰ red. B. Micherda, *Podstawy rachunkowości, Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Warszawa 2005, s. 11.

²¹ red.T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych wg polskiego prawa bilansowego od 1995 roku*, Wrocław 1995, s. 14.

- ustawy systemowe regulujące zasady tworzenia poszczególnych jednostek (np. oświata, kultura, ochrona zdrowia itp.).

Nie wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Nie mają takiego obowiązku m.in.:

- osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, które w roku poprzedzającym nie osiągnęły dochodu przekraczającego równowartość 1 200 000 euro,
- związki wyznaniowe,
- parafie.

Polityka rachunkowości

Ustawa o rachunkowości definiuje zasady (politykę) rachunkowości²² jako wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Zgodnie z ustawą, każda jednostka zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady rachunkowości, dotyczące w szczególności²³:

- określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej: zakładowego planu kont, wykazu ksiąg rachunkowych, przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych, opisu systemu przetwarzania danych.

Zakres dokumentacji wynikający z przepisów ustawy o rachunkowości ma charakter otwarty. Każda jednostka, jeżeli uzna to za stosowane, może rozszerzyć ten zakres dostosowując go do własnych potrzeb.

Dokumentację opisującą przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości ustala kierownik jednostki, który potwierdza na piśmie w decyzji (uchwale) przyjęcie zasad rachunkowości, spośród określonych ustawą, zwłaszcza możliwych do wyboru, zapewniających w warunkach danej jednostki rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych²⁴. Dla zwiększenia czytelności niektóre szczegółowe ustalenia, dotyczące np. wykazu kont syntetycznych, zasad wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, mogą zostać opracowane w formie załączników stanowiących integralną część zarządzenia w sprawie zasad polityki rachunkowości. (załącznik 1).

Polityka rachunkowości jest dokumentem dostosowanym ściśle do każdego podmiotu, zawierającym rozwiązania stosowane przez jednostkę, mieszczące się w granicach określonych ustawą, czyli uwzględniające specyfikę działalności organizacji. Aby system rachunkowości dobrze funkcjonował, jednostka musi prawidłowo przygotować zasady rachunkowości. Musi przeanalizować zachodzące

²² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 11 (Dz.U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223 ze zm.).

²³ Ibidem, art. 10 ust. 1.

²⁴ Ibidem, art. 10 ust. 2.

w jednostce zdarzenia gospodarcze i na bazie tej analizy wprowadzić odpowiednie zasady rachunkowości oraz powiązane z nimi zasady ewidencji.

Bardzo ważne jest także, aby polityka rachunkowości odzwierciedlała potrzeby informacyjne występujące wewnątrz jednostki, czyli zabezpieczała dostarczanie niezbędnych informacji dla potrzeb zarządzania.

Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną. W razie konieczności zamiany przyjętych założeń, można ich dokonać jednak każdorazowo ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. (załącznik 2).

Do przyczyn powodujących dokonanie zamian w zasadach (polityce) rachunkowości zalicza się m.in.:

- dostosowanie się do wskazań rewizji finansowej przeprowadzonej przez biegłego rewidenta, kontroli skarbowej lub innej kontroli zewnętrznej,
- dostosowanie się do zasad obowiązujących w grupie kapitałowej,
- istotne zmiany struktury organizacyjnej jednostki, przedmiotu jej działalności, sposobu sprzedaży,
- chęć skorzystania z dopuszczonych prawem uproszczeń.

Dokonując zmian polityki rachunkowości należy je opisać w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego oraz przedstawić w sprawozdaniu finansowym skutki tych zmian w postaci liczbowej.

Jeżeli podmiot gospodarczy nie ma obowiązku i nie prowadzi ksiąg rachunkowych, nie ma również obowiązku posiadania polityki rachunkowości. Osoby dla których obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych nie wynika z ustawy, mogą prowadzić księgi rachunkowe dobrowolnie. Jeżeli taki obowiązek na siebie przyjmą, to automatycznie powstanie u nich obowiązek posiadania polityki rachunkowości.

Jednostki korzystające z dotacji muszą w polityce rachunkowości uwzględnić zasady związane ze specyfiką rozliczania dotacji.

Zasady rachunkowości

Dokonując wyboru zasad i metod oraz sposobów prowadzenia ksiąg rachunkowych spośród dopuszczonych ustawą o rachunkowości i dostosowując je do potrzeb jednostki, należy zapewnić wyodrębnienie w polityce rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Za podstawowe (nadrzędne) zasady rachunkowości ustawa uznaje²⁵:

- memoriału,
- współmierności,
- jasnego i rzetelnego obrazu,
- kontynuacji działania,
- kosztu historycznego,
- ostrożnej wyceny,
- przewagi treści nad formą,
- istotności,
- ciągłości,

²⁵ Ibidem, art. 4-7, 20.

- zakazu kompensaty,
- kompletności.

Zasada memoriału polega na ujmowaniu w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym wszystkich operacji finansowych jakie dotyczą danego okresu. Zasada ta powoduje, że nie wolno ujmować w danym okresie operacji dotyczących innych okresów sprawozdawczych.

Zgodnie z zasadą współmierności w księgach rachunkowych i wyniku finansowym należy ująć wszystkie osiągnięte przez jednostkę przychody oraz wszystkie koszty związane z ich uzyskaniem, a więc koszty współmierne z osiągniętymi przychodami.

Zasada wiarygodności (rzetelnego obrazu) polega na tym, że dane przyjęte za podstawę wyceny aktywów i pasywów wynikające z ksiąg rachunkowych mają odzwierciedlać stan rzeczywisty dokonanych przez jednostkę operacji i umożliwić rzetelną (wiarygodną) wycenę aktywów i pasywów oraz prawidłowe ustalenie wyniku finansowego.

Zasada ta, określana jako nadrzędna w odniesieniu do innych zasad rachunkowości, znajduje wyraz w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Oznacza to, że dane wynikające z ksiąg rachunkowych mają uczciwie, zgodnie ze stanem rzeczywistym, odzwierciedlać informacje służące za podstawę sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego i zarazem umożliwiać skuteczną kontrolę dokonanych operacji, a także prawidłową wycenę aktywów i pasywów, zarówno w ciągu roku, jak też na dzień bilansowy.

Ustawa o rachunkowości (art. 4 ust. 4) dopuszcza możliwość stosowania uproszczeń w ramach przyjętych zasad rachunkowości, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego danej jednostki²⁶.

Przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego.

Poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty). Z kosztem historycznym jako fundamentem wyceny kategorii majątkowych i funduszowych łączy się obowiązek zachowania ostrożności w wycenie. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić:

- zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,

²⁶ Ibidem, art. 4 ust. 4.

– rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Zdarzenia te należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym, a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Zasada ostrożnej wyceny polega na rozważeniu przy stosowaniu subiektywnych ocen potrzebnych do dokonywania oszacowań w warunkach niepewności tak, aby aktywa lub przychody nie zostały zawyżone, zaś zobowiązania lub koszty – zaniżone. Stosowanie zasady ostrożnej wyceny nie uprawnia jednak do tworzenia ukrytych kapitałów rezerwowych lub nadmiernych rezerw, celowego zaniżania aktywów lub przychodów czy też celowego zawyżania zobowiązań lub kosztów, ponieważ w takim wypadku sprawozdanie finansowe nie byłoby neutralne, czyli nie byłoby wiarygodne²⁷.

Zasada przewagi treści nad formą oznacza, że operacje muszą być ujęte w księgach i wykazane w sprawozdaniu zgodnie z ich treścią i rzeczywistością ekonomiczną, nawet jeśli z formalnego punktu widzenia nie powinny się tam znaleźć.

Według zasady istotności, dokonując wyboru rozwiązań stosowanych w rachunkowości, należy wykorzystać te i tylko te uproszczenia dozwolone przez przepisy, które ułatwią i zapewnią przedstawienie jasno wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Wykorzystywane uproszczenia nie mogą w żadnym razie wywierać ujemnego wpływu na rzetelność obrazu jednostki.

Zasada ciągłości polega na stosowaniu w kolejnych latach przyjętego sposobu postępowania w celu zapewnienia porównywalności kolejnych okresów sprawozdawczych.

Zgodnie z zasadą zakazu kompensat ważne kategorie w rachunkowości należy w sprawozdaniu finansowym wykazywać oddzielnie. Nie wolno ich dobrowolnie kompensować. Oznacza to, że jeżeli przedsiębiorstwo wykazuje np. należności i zobowiązania z danym kontrahentem, należy ująć je oddzielnie, a nie łącznie jako różnicę pomiędzy nimi. To samo dotyczy wszystkich pozostałych elementów bilansu, w tym podatków odroczonych.

Zasada kompletności stanowi, że: „do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym”.

Każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe powinna w dokumentacji zasad rachunkowości określić rok obrotowy i wchodzące w jego skład okresy sprawozdawcze.

Za rok obrotowy, w znaczeniu określonym ustawą o rachunkowości, uważa się rok kalendarzowy bądź inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę.

Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to może księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny.

²⁷ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Warszawa 2007, s. 58.

Jednostka może powierzyć prowadzenie ksiąg rachunkowych innej jednostce, którą może być: przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, jednakże nie zwalnia to kierownika jednostki z odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych jest to dokonywanie w księgach rachunkowych w sposób zorganizowany i ciągły, na podstawie dowodów księgowych, zapisów zdarzeń gospodarczych w porządku chronologicznym i systematycznym oraz ich grupowanie i uzgadnianie.

Księgi rachunkowe mogą być prowadzone ręcznie, np. w formie tabelarycznej - tzw. "amerykanki" lub elektronicznie. Ustawa o rachunkowości dość szczegółowo i jednoznacznie określa zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera.

Przepisy ustawy o rachunkowości w tym zakresie dotyczą następujących zagadnień:

- wykazu ksiąg rachunkowych (art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b),
- systemu przetwarzania danych (art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c),
- zamknięcia ksiąg rachunkowych (art. 12 ust. 5),
- ksiąg rachunkowych (art. 13 ust. 2),
- prowadzenia zapisów księgowych w dzienniku przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych za pomocą komputera (art. 14 ust. 1 i 4),
- zapisów na kontach księgi głównej (art. 15 ust. 1),
- zapisów na kontach ksiąg pomocniczych (art. 16 ust. 1),
- zestawienia obrotów i sald (art. 13 ust. 3-6),
- dowodów źródłowych tworzonych automatycznie (art. 20 ust. 5),
- zawartości treści dowodów księgowych przy stosowaniu techniki komputerowej (art. 21 ust. 1a, 2 i 3),
- stosowania procedur i środków chroniących zapisy w księgach przed zniszczeniem i modyfikacją (art. 23 ust. 1),
- wymogów w zakresie sprawdzalności ksiąg (art. 24 ust. 4 pkt 1, 3 i 4),
- korekty błędów w zapisach (art. 25 ust. 2),
- ochrony danych w księgach rachunkowych prowadzonych przy użyciu komputera (art. 71 ust. 2),
- przechowywania zbiorów danych i ksiąg rachunkowych zapisanych na nośnikach komputerowych (art. 72).

Ustawa o rachunkowości wymaga, aby księgi rachunkowe były prowadzone bieżąco. Księgi rachunkowe są prowadzone bieżąco, gdy umożliwiają terminowe sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych oraz gdy zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie umożliwiającym sporządzenie obowiązujących sprawozdań finansowych i innych, a za rok obrotowy - nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym, a także ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane²⁸.

²⁸ Ustawa z dnia 29 września o rachunkowości (Dz.U, 1994 nr 121 poz.591), art. 24 ust. 5.

Zakładowy Plan Kont

Zakładowy Plan Kont to numeryczny wykaz kont księgowych, na których ewidencjonowane są operacje gospodarcze. Powinien być on założony zgodnie z obowiązującą ustawą o rachunkowości, ale również powinien odzwierciedlać działalność danej organizacji. Wszelkie istotne zmiany (poza rozbudowywaniem analityki) dotyczące sposobu księgowania powinny być dokonane na piśmie jako aneks do zatwierdzonego planu kont i podpisane przez osoby do tego uprawnione zgodnie z zapisami statutu.

Zakładowy Plan Kont powinien zawierać:

- wykaz kont syntetycznych (kont księgi głównej),
- zasady tworzenia i funkcjonowania kont analitycznych (kont ksiąg pomocniczych),
- metodę ewidencji analitycznej, która będzie stosowana dla wybranej grupy rzeczowych składników majątku obrotowego,
- zasady wyceny rzeczowego majątku obrotowego,
- stosowane metody amortyzacji majątku trwałego.

Jednostki, które prowadzą działalność produkcyjną, usługową bądź handlową w swoim planie kont posiadają przeważnie 9 zespołów kont, które przyjmują numery od 0 do 8. Jest to tradycyjna i dość często stosowana numeracja, jednak niektóre jednostki, które są zazwyczaj częścią międzynarodowych grup stosują inne oznaczenia.

Konta syntetyczne w planie kont składają się zazwyczaj z trzech cyfr, z czego pierwsza jest oznaczeniem zespołu, do którego dane konto należy. Pozostałe dwie cyfry można obrać dowolnie. Konta analityczne posiadają trzycyfrowe oznaczenie konta syntetycznego, pod które podlegają oraz kolejne cyfry pozwalające na odróżnienie ich od pozostałych kont analitycznych. Na przykład konto dla środków trwałych oznacza się jako 010, natomiast konta analityczne nieruchomości jako 010–001, a budynki i budowle jako 010–002. Często programy księgowe starają się ujednolicić numerację kont syntetycznych i analitycznych stosując taką samą liczbę znaków. W związku z tym konta analityczne zazwyczaj posiadają dodatkowe zera, np. środki trwałe jako 010–000.

2.2 Księgowe ujęcie dotacji

Podstawy prawne prowadzenia wyodrębnionego księgowego ujęcia dotacji

W celu prawidłowego oraz efektywnego rozliczania środków z dotacji unijnych Komisja Europejska nałożyła na państwa członkowskie obowiązek przeprowadzania procesu wyboru oraz realizacji projektów realizowanych z dotacji unijnych zgodnie z rozporządzeniami unijnymi. Dodatkowo państwa członkowskie mogą stosować własne bardziej rygorystyczne przepisy oraz wymogi, jednakże muszą one pozostawać w zgodzie z rozporządzeniami organów wspólnotowych.

Zgodnie z Rozporządzeniem nr 1083/2006 Rady²⁹, Instytucja, która odpowiada za zarządzanie programami operacyjnymi odpowiada również za ich realizację zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami.

²⁹ 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.

Zasada ta mówi między innymi, że Instytucja zarządzająca odpowiada za zapewnienie utrzymania przez beneficjentów oraz inne podmioty uczestniczące w realizacji operacji odrębnego systemu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z projektem, bez uszczerbku dla zasad krajowych³⁰.

Odrębne ujęcie księgowe prowadzone w prawidłowy sposób powinno być gwarancją prawidłowego a także rzetelnego i terminowego rozliczenia kosztów finansowanych dotacją unijną. Ponadto prawidłowe ujęcie księgowe ułatwia kontrolę prawidłowości wykorzystania środków. Wymienione wyżej rozporządzenie nie wskazuje w jaki sposób ma być prowadzone odrębne ujęcie księgowe, jednak podkreśla, że ma być prowadzona bez uszczerbku dla przepisów prawa polskiego.

Dotacje otrzymywane z funduszy Unii Europejskiej stanowią bezzwrotną pomoc finansową udzielaną ze środków publicznych w celu finansowego wsparcia określonego przedsięwzięcia lub prowadzenia bieżącej działalności. Środki unijne otrzymuje się w postaci zaliczki na określone, przyszłe działania lub jako refundację poniesionych wcześniej kosztów. Przeznaczenie tych środków musi być zgodne z celami określonymi w umowie o dofinansowanie projektu lub w 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, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych.

W przypadku beneficjenta prowadzącego księgi rachunkowe, wymóg zapewnienia odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego oznacza wyodrębnienie ujęcia księgowego w ramach już prowadzonych przez daną jednostkę ksiąg rachunkowych. Wyodrębnione ujęcie księgowe może polegać na wyodrębnieniu wszystkich operacji związanych z danym projektem poprzez wprowadzenie do stosowanego zakładowego planu kont dodatkowych (odrębnych) kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych a także dodatkowych rejestrów dokumentów księgowych w układzie umożliwiającym uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu i kontroli wykorzystania środków. Zasady prowadzenia szczegółowego ujęcia księgowego wykonania projektu jednostka ustala indywidualnie opisując je w zasadach (polityce) rachunkowości.

Zasady przyjęte w polityce rachunkowości powinny uwzględniać przede wszystkim:

- 1) Wyodrębnienie kont kosztów projektu z podziałem na konta:
 - a) kosztów operacyjnych, np. w układzie rodzajowym wyodrębnione zostaje analityczne konto księgowe z nazwą nawiązującą do danego projektu, np. 40-1-300 – Zużycie materiałów - Projekt „X”. W ramach konta analitycznego utworzonego dla celów projektu można prowadzić dalszą, wyodrębnioną ewidencję analityczną, w podziale na kategorie kosztowe zawarte we wniosku o dofinansowanie projektu i/lub innym dokumencie zawierającym takie pozycje, w zależności od potrzeb projektu, np. 40-1-300-10 – Zużycie materiałów - Projekt „X” - materiały biurowe;
 - b) pozostałych kosztów operacyjnych;
 - c) kosztów finansowych i ewentualnie strat nadzwyczajnych;

³⁰ Ibidem; art. 60.

- 2) Ustalenie zakresu wydatków kwalifikowanych projektu, przyjęcie na piśmie takiego katalogu uwzględniającego przepisy i specyfikę projektu, w celu jednolitego i prawidłowego rozliczania wydatków kwalifikowanych.
- 3) Sposób realizacji obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych wobec instytucji nadzorujących realizację projektu, GUS itp., także inne uregulowania w zależności od potrzeb i statusu prawnego beneficjenta (jednostki otrzymującej dotację).

Odrębne ujęcie księgowe może polegać także na wprowadzeniu wyodrębnionego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem. Wyodrębniony kod księgowy oznacza odpowiedni symbol, numer, wyróżnik stosowany przy rejestracji, ewidencji lub oznaczeniu dokumentu, który umożliwi sporządzanie zestawienia lub rejestru dowodów księgowych w określonym przedziale czasowym ujmującym wszystkie operacje związane z projektem oraz obejmującym przynajmniej następujący zakres danych: nr dokumentu źródłowego, nr ewidencyjny lub księgowy dokumentu, datę wystawienia dokumentu, kwotę brutto, kwotę netto dokumentu, kwotę kwalifikowaną dotyczącą projektu

Polityka rachunkowości jest dokumentem, od przeczytania którego rozpoczyna się kontrola u Beneficjenta. Na podstawie zapisów tego dokumentu można stwierdzić czy Beneficjent prowadzi wyodrębnione ujęcie księgowe operacji związanych z projektem i czy to ujęcie prowadzone jest w odpowiedni sposób. Ponadto polityka rachunkowości jest dokumentem, który dostarcza podstawowej wiedzy na temat kwalifikowalności kosztów w projekcie, gdyż zawiera takie informacje jak:

- warunki jakie spełniają aktywa aby zaliczyć je do środków trwałych,
- stosowane metody i stawki amortyzacji,
- sposób wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych (jakie kursy walut należy stosować) itp.

Prawidłowe opracowanie i stosowanie regulacji wewnętrznych, w tym polityki rachunkowości, może mieć kluczowe znaczenie dla prawidłowego rozliczania dotacji unijnej.

W celu zapewnienia odpowiedniego udokumentowania operacji związanych z realizacją projektów finansowanych przez środki unijne, jednostka powinna prowadzić odrębne ujęcie księgowe zdarzeń z nim związanych, która może polegać na wprowadzeniu do zakładowego planu kont dodatkowych kont służących tylko do obsługi projektu.

Na potrzeby realizowanego projektu jednostka powinna wyodrębnić m.in. takie konta: środków trwałych i środków trwałych w budowie, kasy, rachunku bankowego, rozrachunków, kapitałów, przychodów, kosztów.

W sytuacji, kiedy dotacja została przeznaczona na sfinansowanie wytworzenia lub nabycia środków trwałych, należy tak rozbudować system księgowy w zespole „0”, by możliwe stało się ustalenie wartości początkowej oraz wartość ich umorzenia.

Przykład

Wykaz kont wyodrębnionych w zespole „0” dla jednostki, która otrzymała dotację na zakup komputerów.

010 „Środki trwałe”

010-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”

- 010-2 „Budynki i lokale”
- 010-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 010-3-1 „Komputery - działalność podstawowa”
 - 010-3-2 „Komputery - Projekt X”
 - 010-4 „Inne środki trwałe”
- 071 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”
 - 071-1 „Prawo użytkowania wieczystego gruntów”
 - 071-2 „Budynki i lokale”
 - 071-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 071-3-1 „Komputery - działalność podstawowa”
 - 071-3-1 „Komputery - Projekt X”
 - 071-4 Inne środki trwałe

Innym rozwiązaniem jest utworzenie dodatkowego konta syntetycznego wraz z analityką dla poszczególnych rodzajów środków trwałych.

Przykład

Wykaz kont wyodrębnionych w zespole „0” dla jednostki, która otrzymała dotację na zakup komputerów.

- 010 „Środki trwałe”
 - 010-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”
 - 010-2 „Budynki i lokale”
 - 010-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 010-4 „Inne środki trwałe”
 - 010-5 „Środki trwałe finansowane dotacją – Projekt X”
 - 010-5-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”
 - 010-5-2 „Budynki i lokale”
 - 010-5-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 010-5-4 „Inne środki trwałe”
- 071 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”
 - 071-1 „Prawo użytkowania wieczystego gruntów”
 - 071-2 „Budynki i lokale”
 - 071-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 071-4 „Inne środki trwałe”
 - 071-5 „Środki trwałe finansowane dotacją – Projekt X”
 - 071-5-1 „Prawo użytkowania wieczystego gruntów”
 - 071-5-2 „Budynki i lokale”
 - 071-5-3 „Urządzenia techniczne i komputery”
 - 071-5-4 „Pozostałe środki trwałe”

Ten sposób ewidencji jest możliwy tylko wtedy, gdy w stosowanym programie księgowym istnieje możliwość „dołączenia” do odpowiednich pozycji bilansu kont z poziomu analityki.

W przypadku otrzymania dotacji na sfinansowanie nabycia wartości trwałych, należy w analogiczny sposób rozbudować ewidencję do konta „Wartości niematerialne i prawne”.

Wraz z otrzymaniem dotacji jednostka zobowiązana jest do otwarcia wyodrębnionego rachunku bankowego. Jednakże wymogi umowy nie nakładają obowiązku prowadzenia odrębnej kasy i sporządzania odrębnych raportów kasowych. Dla zapewnienia przejrzystości rozliczania środków pieniężnych, jednostki bardzo często prowadzą odrębny raport.

Przykład

Wykaz kont dla celów ujęcia księgowego środków pieniężnych

100 „Kasa”

100 – 1 „Kasa – działalność podstawowa”

100 – 2 „Kasa – Projekt „X”

130 „Rachunek bieżący”

130 – 1 „Rachunek bieżący – działalność podstawowa”

130 – 2 „Rachunek bieżący – Projekt X”

Nie jest niezbędne wyodrębnienie rozrachunków z dostawcami i odbiorcami, które wynikają z transakcji związanych z dotacją unijną, jednakże stosowne jest wyodrębnienie rozrachunków z pracownikami.

Przykład

Wykaz kont dla ujęcia księgowego rozrachunków z pracownikami

230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

230 – 1 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – działalność podstawowa”

230 – 2 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – „Projekt X”

234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

234 – 1 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami – działalność podstawowa”

234 – 2 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami – „Projekt X”

Sposób ujęcia księgowego kosztów w przypadku realizacji projektu uzależniony jest od tego czy, jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu „4”, na kontach zespołu „5” czy też w obydwu zespołach. Poniżej przedstawiony zostanie przykładowy wykaz kont usług obcych oraz wynagrodzeń w sytuacji, kiedy księgowe ujęcie kosztów prowadzona jest tylko w zespole „4”.

Przykład

Wykaz kont dla ujęcia księgowego usług obcych oraz wynagrodzeń

402 „Usługi obce”

402-1 „Usługi obce działalności podstawowej”

402-2 „Usługi obce – Projekt X”

404 „Wynagrodzenia”

404-1 „Wynagrodzenia działalności podstawowej”

404-2 „Wynagrodzenia - Projekt X”

Dla konta analitycznego utworzonego dla celów projektu można prowadzić dalszą wyodrębnioną ewidencję analityczną, zazwyczaj w podziale na kategorie kosztów, które zawarte zostały we wniosku o dofinansowanie projektu, np. 402-2-2 „Usługi obce – Projekt X – usługi bankowe”.

Wyodrębnione ujęcie księgowo obejmuje także przychody z tytułu otrzymanej dotacji i uzależniona jest od tego, do jakiej kategorii przychodów dotacja została zakwalifikowana. Dotacja może być zaliczona do przychodów działalności operacyjnej oraz do pozostałych przychodów operacyjnych.

Przykład

Wykaz kont przychodów w zespole 7

700- „Sprzedaż produktów”

700-1 „Sprzedaż produktów – działalność podstawowa”

700-2 „Sprzedaż produktów – Projekt X”

760 „Pozostałe przychody operacyjne”

760-3 „Pozostałe przychody operacyjne – dotacje”

760-3-1 „Pozostałe przychody operacyjne – dotacje – Projekt X”

Księgowe ujęcie dotacji w zależności od jej przeznaczenia

Sposób ujęcia księgowego dotacji oraz jej wpływ na elementy sprawozdania finansowego uzależniony jest głównie od celu, na który została zawarta. Jednym z podziałów dotacji unijnych jest podział na dotacje do aktywów oraz do przychodów.

Dotacje, których celem jest finansowanie zakupu, budowy, wytworzenia bądź ulepszenia aktywów trwałych nazywa się dotacjami do aktywów.

Ponadto dotacje mogą być przeznaczone na finansowanie bieżącej działalności przedsiębiorstwa np. sprzedaż produktów, towarów bądź usług.

W zależności od przeznaczenia dotacji księgowe ujęcie dokonywane jest za pomocą następujących kont:

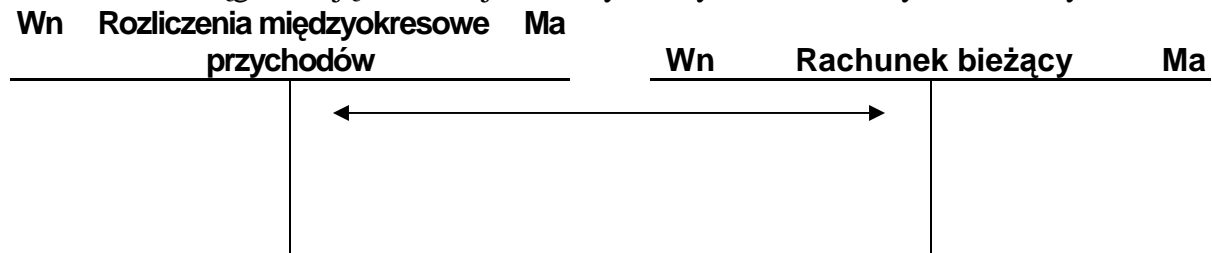
- „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- „Sprzedaż produktów”,
- „Sprzedaż towarów”,
- „Pozostałe przychody operacyjne”.

Konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” stosowane jest w przypadku dotacji na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych pod warunkiem, że nie wpływają one na zwiększenie kapitałów (funduszy) własnych. Konta „Sprzedaż towarów” oraz „Sprzedaż produktów” stosuje się w sytuacji, gdy dotacja dotyczy cen towarów bądź produktów.

W przypadku, gdy dotacja przeznaczona jest na inne cele niż nabycie środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dopłaty do cen towarów (produktów), do ewidencji służy konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

Poniższe schematy przedstawiają ewidencję księgową dotacji na podstawie wyciągu bankowego.

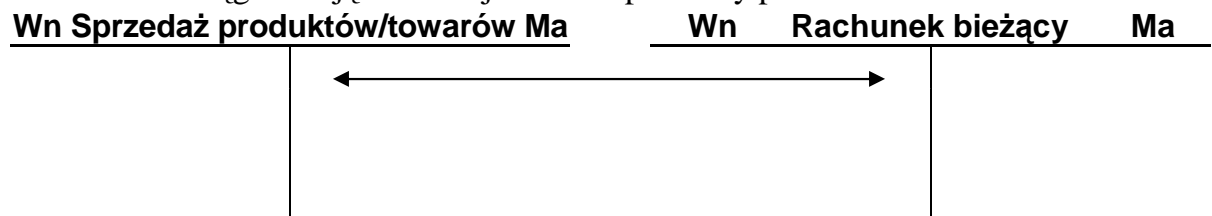
Schemat 1: Księgowe ujęcie dotacji na nabycie/wytworzenie aktywów trwałych.



Źródło: Opracowanie własne.

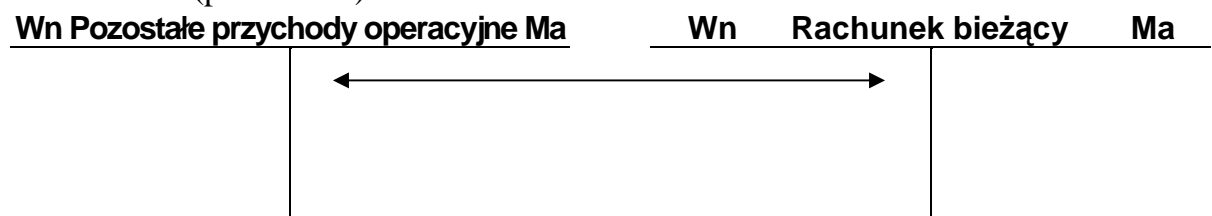
Kwotę dotacji ujętą na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” równoległe oraz proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych przeksięgowuje się na konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

Schemat 2: Księgowe ujęcie dotacji do cen sprzedaży produktów/towarów.



Źródło: Opracowanie własne.

Schemat 3: Księgowe ujęcie dotacji na inne cele niż nabycie środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dopłaty do cen towarów (produktów).



Źródło: Opracowanie własne.

Kwota dotacji podlegająca ujęciu na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” przeksięgowywana jest na konto „Pozostałe przychody operacyjne” równoległe i proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, których nabycie zostało sfinansowane ze środków dotacji. W przypadku, kiedy środek trwały (wartość niematerialna i prawna) został sfinansowany dotacją tylko częściowo, na pozostałe przychody operacyjne przeksięgowuje się wyłącznie tę wartość, która odpowiada wielkości przyznanej dotacji.

Do dnia faktycznego wpływu środków dotacji na rachunek bankowy, dotacja nie podlega ujęciu księgowemu, gdyż decyzja o przyznaniu dotacji nie jest równoznaczna z wpływem środków pieniężnych, ze względu na możliwość jej wycofania przez instytucję, która ją wydała.

Księgowe ujęcie dotacji na zakup środka trwałego

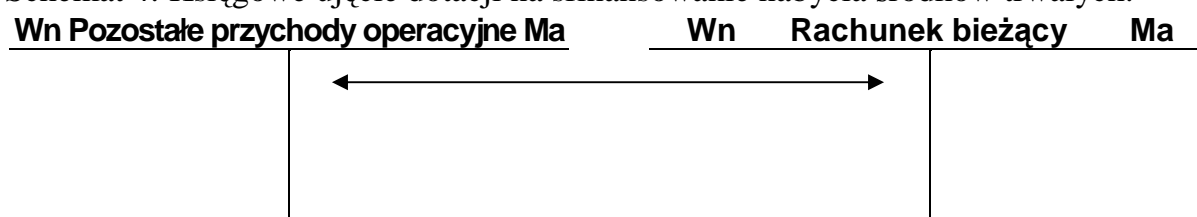
Wartość początkową środka trwałego sfinansowanego zarówno w części jak i w całości z otrzymanej dotacji stanowi odpowiednio cena jego nabycia lub koszt wytworzenia, w zależności od tego czy środek ten został przez jednostkę zakupiony, czy wytworzony we własnym zakresie.

Zgodnie z przepisami z ustawą o rachunkowości cena nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego nie są pomniejszane o kwotę otrzymanej dotacji³¹. Od wartości początkowej środka trwałego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych według zasad określonych w art. 32 ustawy o rachunkowości³². Otrzymanie dotacji na dofinansowanie zakupu środka trwałego nie ma wpływu ani na wartość początkową tego środka trwałego, ani też na wysokość i sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

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, zaliczane są do rozliczeń międzyokresowych przychodów³³. Następnie 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.

Poniższy schemat przedstawia zapis księgowy otrzymanej dotacji na sfinansowanie nabycia środków trwałych.

Schemat 4: Księgowe ujęcie dotacji na sfinansowanie nabycia środków trwałych.



Źródło: Opracowanie własne.

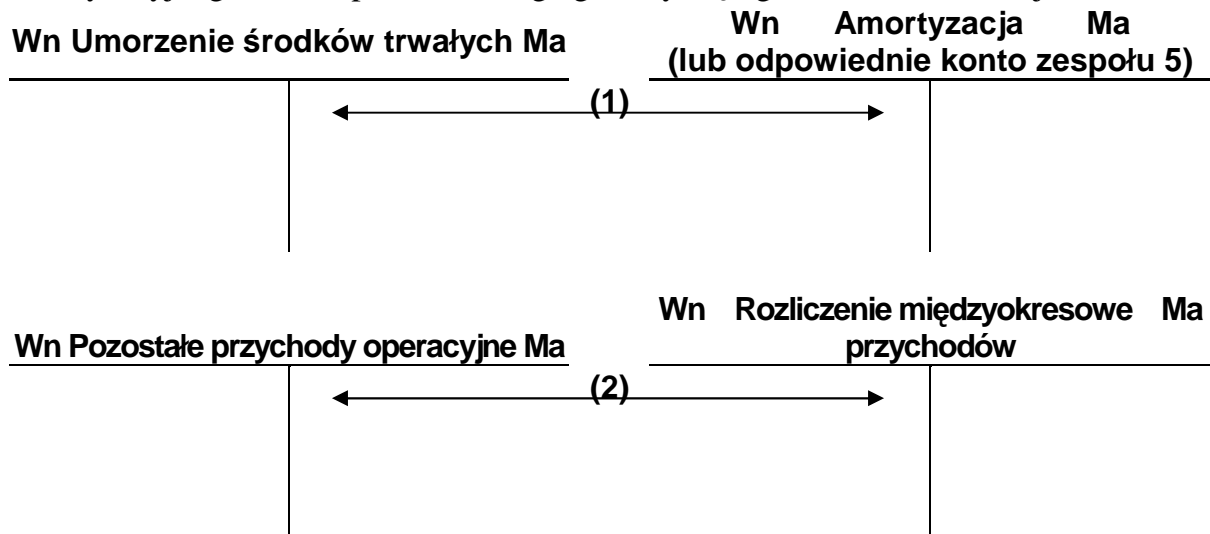
Do momentu przyjęcia do używania środka trwałego finansowanego z dotacji, stanowi ona w wysokości w jakiej wpłynęła na konto przychód przyszłych okresów. Wraz z chwilą oddania do używania środka trwałego sfinansowanego w całości lub w części tą dotacją i rozpoczęcia jego amortyzacji, następuje stopniowe jej odpisywanie, równoległe do amortyzacji, na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, co przedstawia poniższy schemat.

³¹ Ustawa z dnia 29 września o rachunkowości, art. 28, *op. cit.*

³² *Ibidem*; art. 31.

³³ *Ibidem*; art. 41 ust. 1 pkt 2.

Schemat 5: Zaliczenie do kosztów działalności operacyjnej miesięcznego odpisu amortyzacyjnego oraz zapisu równoległego dotyczącego rozliczenie dotacji.

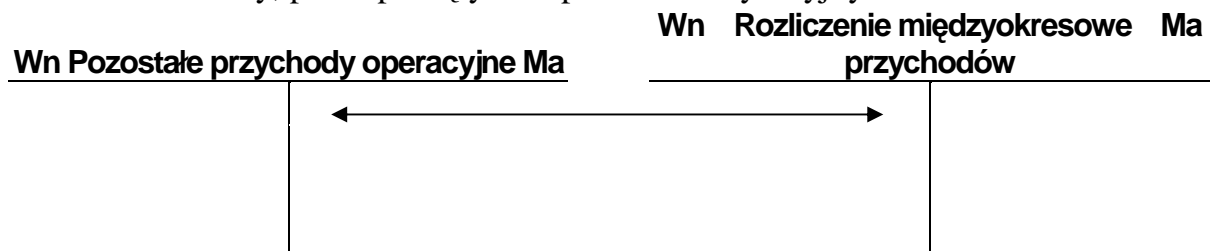


Źródło: Opracowanie własne.

W przypadku, kiedy dotacją finansowana jest tylko część wartości środka trwałego, na konto „Pozostałe przychody operacyjne” przebiegowa się tylko i wyłącznie tą wartość, która odpowiada wielkości przyznanej dotacji.

W sytuacji, kiedy dotacja wpłynęła na rachunek bankowy, gdy odpisy amortyzacyjne już zostały dokonywane, przedsiębiorstwo (jednostka) nie ma obowiązku korygowania wykonanych już zapisów. Należy dokonać jednorazowej korekty dotyczącej tej części dotacji, która jest odpowiednia do odpisów amortyzacyjnych dokonanych do dnia wpływu zapisu.

Schemat 6: Jednorazowa korekta odpisów amortyzacyjnych po wpływie dotacji na rachunek bankowy, po rozpoczętych odpisach amortyzacyjnych.



Źródło: Opracowanie własne

Odpis amortyzacyjny środka trwałego w części sfinansowanej dotacją nie stanowi kosztu uzyskania przychodów dla celów podatkowych. W praktyce jednostki bardzo często wyodrębiają z konta „Amortyzacja” konta analityczne dotyczące odpisów amortyzacyjnych, które stanowią i te które nie stanowią kosztów podatkowych.

Księgowe ujęcie zakupu środka trwałego sfinansowanego z otrzymanej na ten cel dotacji, a także księgowe ujęcie odpisów amortyzacyjnych od tego środka trwałego została przedstawiona na przykładzie liczbowym.

Przykład

Założenia:

W grudniu 2011 r. spółka z o.o. nabyła i oddała do użytkowania maszynę produkcyjną o wartości: 300.000 zł. W tym samym miesiącu spółka otrzymała dotację w wysokości 70% wydatku poniesionego na zakup tego środka trwałego, tj. kwotę: 210.000 zł. Spółka zakup wszystkich środków trwałych ewidencjonuje za pośrednictwem konta 08. Środek trwały jest amortyzowany miesięcznie metodą liniową przy zastosowaniu 14% stawki amortyzacyjnej.

Obliczenia:

Wyliczenie amortyzacji rocznej (a_r)

$$a_r = 300000 \times 14\% = 42000$$

Wyliczenie amortyzacji miesięcznej

$$a_m = \frac{4200}{12} = 3500$$

Począwszy od stycznia spółka równoległe do amortyzacji stopniowo będzie odpisywała do pozostałych przychodów operacyjnych otrzymaną dotację w wysokości: $3500 \times 70\% = 2450$.

Operacje gospodarcze:

- 1) OT - przyjęcie środka trwałego do używania,
- 2) WB - wpływ dotacji na rachunek bankowy,
- 3) PK - miesięczny odpis amortyzacyjny,
- 4) PK - równoległe zarachowanie do pozostałych przychodów operacyjnych kwoty otrzymanej dotacji proporcjonalnie do odpisu umorzeniowego.

Schemat 7: Księgowe ujęcie operacji gospodarczych związanych z nabyciem środka trwałego i otrzymaniem dotacji unijnej.

Wn	Środki trwałe	Ma	Wn	Środki trwałe w budowie	Ma
1)	300 000		Sp.)	X	300 000 1)
Wn	Rachunek bankowy	Ma	Wn	Międzyokresowe rozliczenie przychodów	Ma
1)	210 000		4)	2 450	210 000 2)
Wn	Amortyzacja	Ma	Wn	Umorzenie środków trwałych	Ma
3)	3 500				3 500 3)
Wn	Pozostałe przychody operacyjne		Ma		
			2 450	4)	

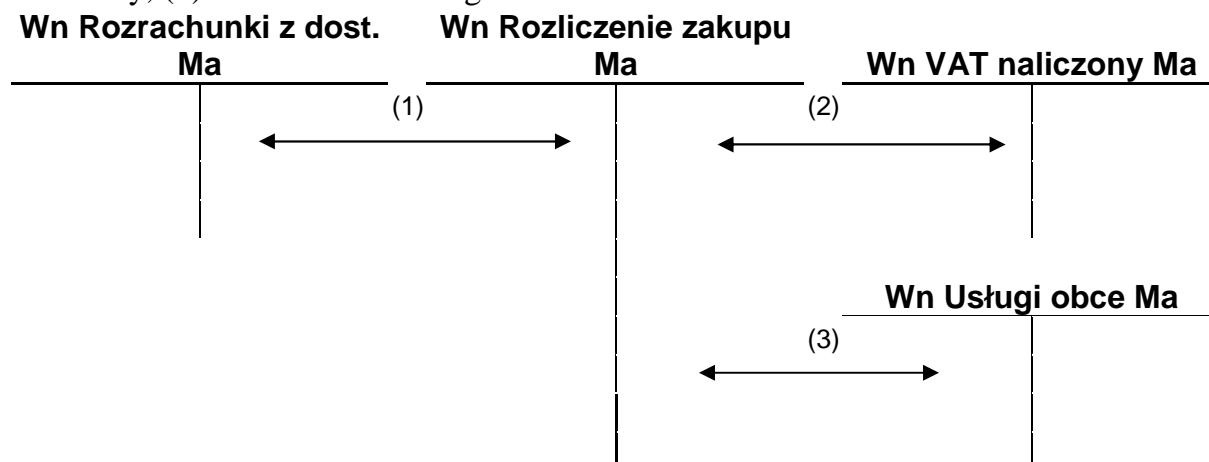
Źródło: Opracowanie własne.

Koszty poniesione na przygotowanie wniosku o przyznanie dotacji na zakup środka trwałego nie zwiększają wartości początkowej tego środka trwałego, gdyż koszty te nie są bezpośrednio związane z jego zakupem.

Wydatki te stanowią koszty ogólnego funkcjonowania jednostki, dlatego ujmowane są w ciężar kosztów z chwilą ich poniesienia.

Faktura za usługę doradczą powinna zostać ujęta w następujący sposób:

Schemat 8: Księgowe ujęcie faktury za usługę doradczą związaną z przygotowaniem dokumentacji na potrzeby pozyskania dotacji (1) wartość brutto usługi, (2) VAT naliczony, (3) wartość netto usługi.



Źródło: Opracowanie własne.

Przykład

Założenia:

Spółka X z o.o. zawarła umowę na sfinansowanie ze środków UE rozbudowy budynku (hali produkcyjnej) w wysokości 80% wartości netto prac budowlano – montażowych. Ponadto jednostka poniosła koszty związane z przygotowaniem dokumentacji projektowej, które w całości pokrywane są ze środków własnych. Spółka jest czynnym płatnikiem podatku VAT i posiada prawo do odliczenia podatku VAT. Wartość początkowa hali produkcyjnej wynosiła 700000zł.

Operacje gospodarcze:

1) Otrzymano fakturę dotyczącą usług związanych z przygotowaniem dokumentacji księgowej

- | | |
|-------------------|----------|
| a) Wartość netto | 10000,00 |
| b) VAT 23% | 2300,00 |
| c) Wartość brutto | 12300,00 |

2) Otrzymano fakturę za wykonane prace budowlano – montażowe

- | | |
|-------------------|-----------|
| a) Wartość netto | 400000,00 |
| b) VAT 23% | 92000,00 |
| c) Wartość brutto | 492000,00 |

(Wartość netto prac budowlano – montażowych finansowanych ze środków unijnych 80% z 400000 = 320000)

3) Przeksięgowanie nakładów poniesionych na rozbudowę hali produkcyjnej na zwiększenie wartości początkowej budynku

Schemat 9: Księgowe ujęcie operacji dotyczących przykładu.

Wn Środki trwałe w budowie rozbudowa hali		Ma		Wn Środki trwałe w budowie rozbudowa hali - dotacja		Ma		Wn Środki trwałe w budowie rozbudowa hali - wkład własny		Ma	
1a)	10000	410000	3)	2)	320000	320000	3)	1a)	10000	90000	3)
2a)	400000				320000	320000		2)	80000		
	410000	410000							90000	90000	

Wn Podatek VAT		Ma		Wn Pozostałe rozrachunki		Ma		Wn Środki trwałe - Hala		Ma	
1b)	2300				12300	1c)		Sp.	700000		
2c)	92000				492000	2c)		3)	410000		
									1110000		

Wn Rozliczenie zakupu		Ma	
1c)	12300	10000	1a)
2c)	492000	2300	1b)
		92000	2b)
		400000	2a)

Źródło: Opracowanie własne.

Dotacja na zakup niskocennych składników majątku

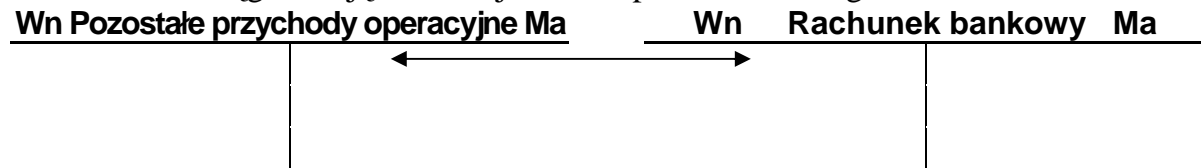
Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki mają prawo w ramach polityki rachunkowości stosować uproszczenia, pod warunkiem, że nie będą miały istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz jej wyniku finansowego³⁴.

Zgodnie z zasadą istotności, jednostka w ramach polityki rachunkowości, może przyjąć, że składniki majątku o wartości początkowej nieprzekraczającej np. 3.500 zł, nie będą ujmowane w bilansie jako środki trwałe, lecz księgowane bezpośrednio w koszty w miesiącu przyjęcia ich do używania. W takiej sytuacji zakup niskocennych składników majątku będzie traktowany jak zakup materiałów i ewidencjonowany w ciężar kosztów zużycia materiałów.

Wpływ dotacji dotyczącej zakupu składników majątku niezaliczonych do środków trwałych księgowany jest bezpośrednio na dobro pozostałych przychodów operacyjnych.

³⁴ Ibidem; art. 4 ust. 4.

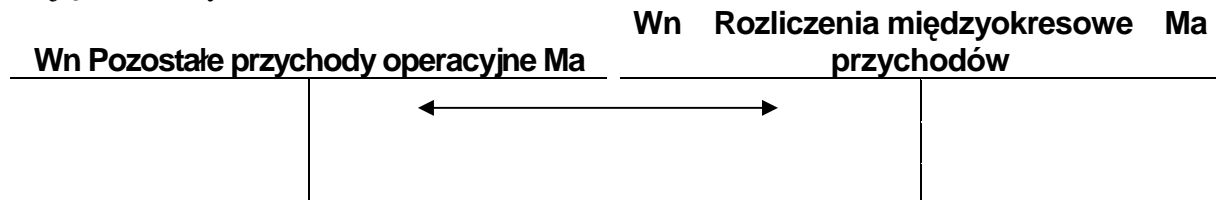
Schemat 10: Księgowe ujęcie dotacji na zakup środka trwałego.



Źródło: Opracowanie własne.

Jeżeli dotacja dotyczy jednocześnie środków trwałych oraz składników które nie są zaliczane do środków trwałych, dotację można ująć na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. Wraz z oddaniem do używania niskocennych składników majątku do używania część dotacji, przypadająca na te składniki, zostanie przeksięgowana na konto „Pozostałe przychody operacyjne”.

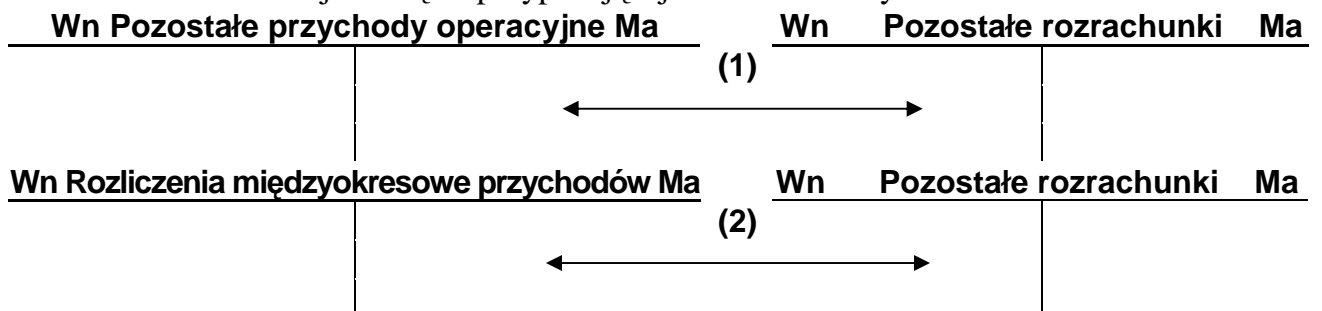
Schemat 11: Przeksięgowanie dotacji z chwilą oddania niskocennego składnika majątku do używania.



Źródło: Opracowanie własne.

Innym sposobem jest ujęcie dotacji na koncie „Pozostałe rozrachunki”. W tej sytuacji księgowe ujęcie będzie dokonane w następujący sposób.

Schemat 12: Księgowe ujęcie dotacji w części przypadającej na zakup niskocennych składników oraz dotacji w części przypadającej środkiem trwałym.



Źródło: Opracowanie własne.

Refundacja kosztów organizacji stanowiska pracy dla bezrobotnego

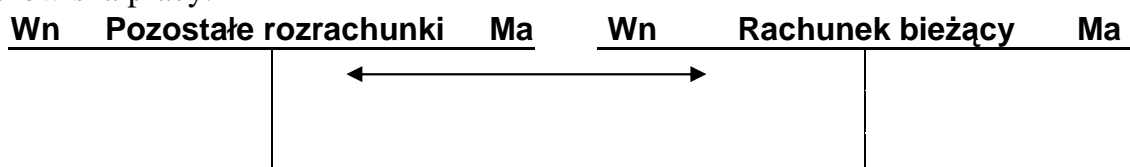
Od 31 lipca 2011 r. zasady refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy reguluje rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 lipca 2011 r. w sprawie dokonywania z Funduszu Pracy refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej³⁵.

³⁵ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 lipca 2011 r. w sprawie dokonywania z Funduszu Pracy refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego

Rozporządzenie to było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 kwietnia 2009 r. w sprawie dokonywania refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej³⁶, które utraciło moc z dniem 31 lipca 2011 r. Na mocy § 11 ust. 3 rozporządzenia z dnia 25 lipca 2011 r., do umów o refundację zawartych przed dniem wejścia w życie tego rozporządzenia stosuje się przepisy dotychczasowe, czyli przepisy rozporządzenia z dnia 17 kwietnia 2009 r. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą może uzyskać zwrot kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy utworzonego dla skierowanego do pracy bezrobotnego. Wysokość refundacji nie może jednak przekraczać 6-krotnej wysokości przeciętnego wynagrodzenia. Refundacja jest dokonywana po przedłożeniu przez jednostkę rozliczenia zawierającego zestawienie kwot wydatkowanych od dnia zawarcia umowy o refundację na poszczególne koszty ujęte w specyfikacji.

Poniższy schemat przedstawia sposób ujęcia księgowego wpływu przyznanej refundacji na rachunek bieżący jednostki.

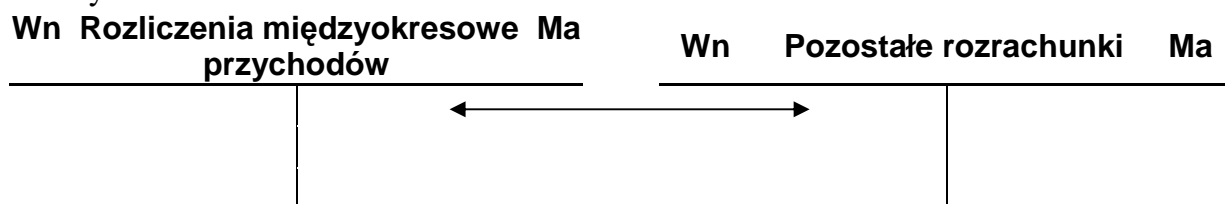
Schemat 13: Księgowe ujęcie wpływu na rachunek refundacji kosztów organizowania stanowiska pracy.



Źródło: Opracowanie własne.

Środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia środków trwałych, pod warunkiem że nie zwiększają kapitałów, zaliczane są do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Część refundacji dotycząca nabycia środków trwałych ujmuje w księgach rachunkowych, zapisem:

Schemat 14: Księgowe ujęcie wpływu dotacji sfinansowanie nabycia środków trwałych.



Źródło: Opracowanie własne.

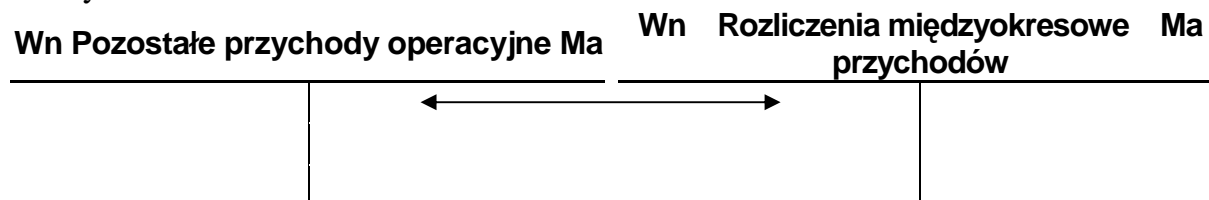
Kwotę dotacji zaliczoną do rozliczeń międzyokresowych przychodów stopniowo przeksięgowuje się do pozostałych przychodów operacyjnych. Dokonuje

bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 155, poz. 922).

³⁶ Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 kwietnia 2009 r. w sprawie dokonywania refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej (Dz. U. nr 62, poz. 512 ze zm.).

się tego równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych.

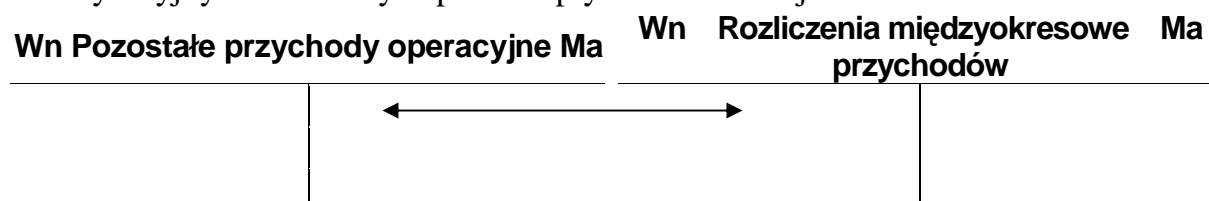
Schemat 15: Księgowe ujęcie wpływu dotacji sfinansowanie nabycia środków trwałych.



Źródło: Opracowanie własne.

Refundacja wpływa na konto jednostki już po zakupie środków trwałych, zazwyczaj rozpoczęciu ich użytkowania oraz po przeprowadzeniu pierwszych odpisów amortyzacyjnych. W tej sytuacji jednostka powinna w momencie otrzymania refundacji dokonać jej jednorazowej korekty, która będzie odpowiadać kwocie odpisów amortyzacyjnych dokonanych jeszcze przed wpływem refundacji na rachunek jednostki.

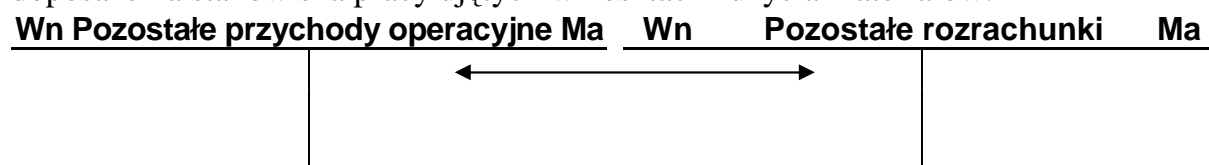
Schemat 16: Księgowe ujęcie jednorazowej korekty w wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonanych przed wpływem refundacji.



Źródło: Opracowanie własne.

Rozliczenia otrzymanej refundacji w części przeznaczonej na nabycie składników majątku niezaliczonych do środków trwałych dokonuje się inaczej niż rozliczenia dotyczące refundacji środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych. Refundację wydatków na wyposażenie lub doposażenie stanowiska pracy ujętych w kosztach zużycia materiałów odnosi się bezpośrednio w pozostałe przychody operacyjne.

Schemat 17: Księgowe ujęcie refundacji wydatków na zakup wyposażenia bądź doposażenia stanowiska pracy ujętych w kosztach zużycia materiałów.



Źródło: Opracowanie własne.

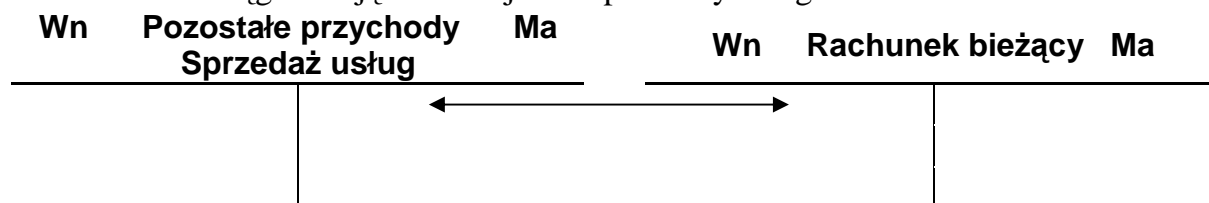
Dotacja do cen sprzedaży usług

Dotacja do cen sprzedaży usług ma bezpośredni związek z prowadzoną działalnością, gdyż w sposób bezpośredni wpływa na cenę świadczonych usług.

W związku z tym dotacja nie powinna być ewidencjonowana na koncie „Pozostałe przychody operacyjne” jednak powinna być ujmowana na koncie „Przychody ze sprzedaży usług działalności podstawowej”.

Wpływ środków pieniężnych z tytułu dopłaty do cen świadczonych usług ewidencjonowany jest na podstawie wyciągu bankowego.

Schemat 18: Księgowe ujęcie dotacji cen sprzedaży usług.



Źródło: Opracowanie własne.

Wskazany sposób ewidencji regulowany jest przez ustawę o rachunkowości z której wynika, że do pozostałych przychodów operacyjnych nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych na dopłaty do cen sprzedaży.

Przykład

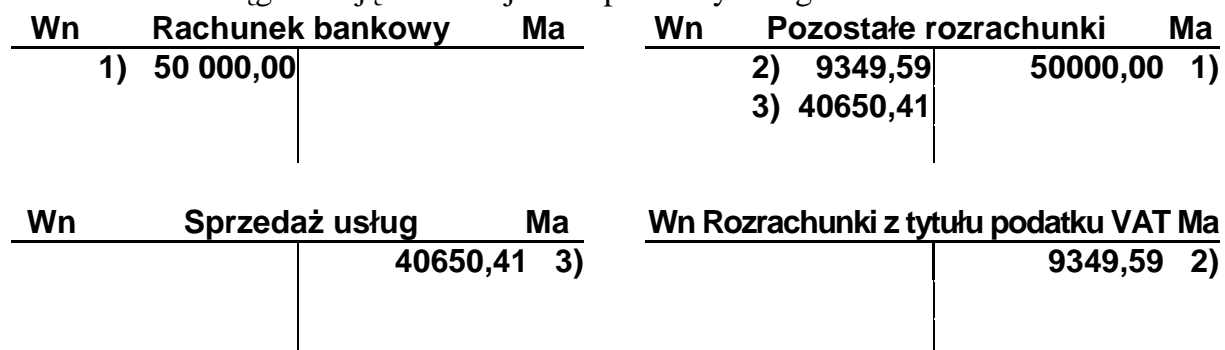
Założenia:

1. Firma otrzymała dopłatę w wysokości: 50.000 zł do cen sprzedaży usług opodatkowanych stawką VAT 23%.
2. Ustalenie kwoty VAT: (kwota brutto: 50.000 zł x 23/123) = 9.349,59 zł.
3. Wartość netto dopłaty wynosi: 50.000 zł - 9.349,59 zł = 40.650,41 zł.
4. Wpływ dopłaty jednostka księguje za pośrednictwem konta „Pozostałe rozrachunki”

Operacje gospodarcze

1. WB - kwota brutto dopłaty do cen sprzedaży
2. Faktura wewnętrzna - VAT należny
3. Zarachowanie kwoty netto dopłaty do przychodów ze sprzedaży usług

Schemat 19: Księgowe ujęcie dotacji cen sprzedaży usług.



Źródło: Opracowanie własne.

Przykład

Założenia:

1. Firma otrzymała dopłatę w wysokości: 100.000 zł do cen sprzedaży usług opodatkowanych stawką VAT 8%.
2. Ustalenie kwoty VAT: (kwota brutto: 100.000 zł x 8/108) = 7.407,41 zł.

czym dotacje wykazuje się w bilansie w wartości netto, co oznacza, że kwoty otrzymane pomniejsza się o odpisy dokonane równoległe do amortyzacji. Należy bowiem przypomnieć, że kwoty dotacji zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych z tych źródeł.

Rzeczywiście otrzymane dotacje przeznaczone na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży i nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych wykazuje się w pozycji D.II porównawczego rachunku zysków i strat lub w pozycji G.II wariantu kalkulacyjnego - jako „Dotacje”.

Jako „Dotacje”, w pozycji D.II (wariant porównawczy) lub G.II (wariant kalkulacyjny), wykazuje się także kwoty przypadającej na dany okres sprawozdawczy raty odpisu dotacji otrzymanych uprzednio na sfinansowane aktywów trwałych, dokonywanego równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych.

Ponadto w pozycji tej wykazana będzie również kwota dotacji do działalności w danym roku obrotowym, której na dzień zamknięcia ksiąg jeszcze nie otrzymano, jeżeli w myśl zasady współmierności zaliczono ją do pozostałych przychodów.

Nieco inaczej wykazuje się dotacje do cen sprzedaży produktów i towarów, które w księgach rachunkowych ujmowane są odpowiednio jako przychód ze sprzedaży produktów na koncie „Sprzedaż produktów” lub jako przychód ze sprzedaży towarów na koncie „Sprzedaż towarów”. W rachunku zysków i strat dotacje powinny podlegać wykazaniu jako „Przychody netto ze sprzedaży produktów” (w pozycji A.I) lub jako „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” (w pozycji A.II wariantu kalkulacyjnego bądź w pozycji A.IV wariantu porównawczego).

Jeżeli w ocenie jednostki kwoty dokonywanych rozliczeń międzyokresowych, w związku z otrzymaną dotacją na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych, są istotne, to w ustępie 1 pkt 11 dodatkowych informacji i objaśnień (objaśnienia do bilansu) – „wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych” (w tym rozliczeń międzyokresowych przychodów) - można dokonać ich objaśnienia, np. poprzez zaprezentowanie ich w formie zestawienia. Należy również przypomnieć, że podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wypełniają pozycję objaśnień do rachunku zysków i strat dotyczącą rozliczenia głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto, na co będą miały wpływ otrzymywane dotacje.

Otrzymane dotacje, bez względu na ich cel, stanowią bezzwrotne pozyskanie obcego źródła finansowania i wykazuje się je w okresie ich otrzymania jako wpływ działalności finansowej w pozycji C.I.4. „Inne wpływy finansowe”. Natomiast wykorzystanie przyznanych dotacji wykazuje się w rachunku przepływów pieniężnych jako wydatek zaliczany do odpowiedniego rodzaju działalności (operacyjnej lub inwestycyjnej), zgodnie z przeznaczeniem dotacji.

Wpływy z tytułu dotacji ujmuje się w rachunku przepływów pieniężnych jako przepływy z działalności operacyjnej, ale tylko wówczas, jeżeli dotacje te służą podstawowej działalności operacyjnej podmiotu (dopłaty, subwencje, dopłaty do cen, w tym także ze środków pomocowych, z Funduszu Pracy, dotacje Ministerstwa Nauki

i Szkolnictwa Wyższego dla uczelni). W pozostałych przypadkach wpływy z tytułu dotacji wykazuje się jako przepływy z działalności finansowej.

W przypadku sporządzania rachunku przepływów pieniężnych metodą pośrednią, wartości dotacji w roku ich otrzymania nie wykazuje się w pozycji A.II.9. „Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych” (dotyczy dotacji odniesionych na konto rozliczeń międzyokresowych przychodów). Dotacje w roku ich otrzymania wykazywane są natomiast w powyższym rachunku przepływów pieniężnych w pozycji A.II.10. „Inne korekty”, jeżeli zostały w całości, z pominięciem rozliczeń międzyokresowych przychodów, odniesione na wynik finansowy bieżącego okresu (ze znakiem minus). Należy bowiem przypomnieć, że przy sporządzaniu rachunku przepływów pieniężnych metodą pośrednią za punkt wyjścia przyjmuje się wynik finansowy netto roku obrotowego. Następnie koryguje się go o pozycje niepowodujące zmian stanu środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, jak też o wyniki innych działalności niż operacyjna oraz elementy pieniężne wyniku, które zalicza się do właściwych rodzajów działalności (inwestycyjnej, finansowej), w celu doprowadzenia go do tzw. „wyniku kasowego”.

Przykład

Założenia:

- 1. W bieżącym roku obrotowym spółka z o.o. otrzymała dotację na pokrycie kosztów działalności operacyjnej jednostki w wysokości: 10.000 zł.*
- 2. Ponadto w budynku będącym siedzibą jednostki zamontowano i oddano do używania windę, której wartość początkowa wyniosła: 120.000 zł. Nabycie powyższego środka trwałego w 60% sfinansowane zostało dotacją. Dofinansowanie w wysokości: 72.000 zł wpłynęło na rachunek bankowy jednostki.*
- 3. Miesięczny odpis amortyzacyjny dokonywany od wartości początkowej windy wynosi: 1.000 zł.*
- 4. Zysk netto za bieżący rok obrotowy wynosi: 30.000 zł (kwota przykładowa w celu uzupełnienia pozycji rachunku przepływów pieniężnych sporządzonego metodą pośrednią).*

Operacje gospodarcze

- 1) WB - wpływ dotacji na pokrycie kosztów działalności operacyjnej jednostki*
- 2) WB - wpływ dotacji przeznaczonej na nabycie środka trwałego*
- 3) PK - miesięczny odpis amortyzacyjny*
- 4) PK - równoległe przeniesienie części dotacji (60%).*

Schemat 22: Księgowe ujęcie otrzymanej dotacji.

Wn	Rachunek bankowy	Ma	Wn Pozostałe przychody operacyjne	Ma
	1) 10 000,00			10 000,00 1)
	2) 72 000,00			600,00 4)

Wn	Rozliczenie międzyokresowe przychodów	Ma	Wn Umorzenie środków trwałych	Ma
	4) 600,00	72 000 2)		1 000,00 3)

Wn	Amortyzacja	Ma
	3) 1 000,00	

Źródło: Opracowanie własne.

W bilansie w pozycji B.IV.2 pasywów bilansu jako „Inne rozliczenia międzyokresowe” spółka wykaże kwotę: 71.400 zł, stanowiącą saldo konta „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

W zależności od tego, jaką metodą spółka sporządza rachunek zysków i strat - w pozycji D.II w wariantcie porównawczym lub w pozycji G.II w wariantcie kalkulacyjnym - jako „Dotacje” wykaże kwotę: 10.600 zł. Kwota ta wynika z zapisów na koncie 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” i odpowiada sumie rzeczywiście otrzymanej dotacji przeznaczonej na pokrycie kosztów działalności jednostki (10.000 zł) oraz przypadającej na dany rok obrotowy raty odpisu dotacji otrzymanej na sfinansowanie środka trwałego, dokonanej równoległe do amortyzacji (600 zł).

W informacji dodatkowej sporządzonej za bieżący rok obrotowy spółka powinna podać następujące informacje:

Tabela 1: Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych.

Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych			
Lp.	Wyszczególnienie tytuły	Stan na	
		Początek roku obrotowego	Koniec roku obrotowego
1	Ogółem rozliczenia międzyokresowe przychodów (pasywa bilansu - pozycja B.IV), w tym: wielkość dotacji na budowę środków trwałych	0,00 zł	71 400,00 zł
		0,00 zł	71 400,00 zł

Źródło: Opracowanie własne.

Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych według bilansu wynosi: 71 400 zł. Jednak przy sporządzaniu sprawozdania z przepływów pieniężnych metodą pośrednią z pozycji A.II.9. „Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych” powinien zostać

wyeliminowany przepływ spowodowany otrzymaniem dotacji w wysokości: 72.000 zł. W efekcie wartość tej pozycji wyniesie: 71.400 zł - 72.000 zł = (-) 600 zł.

Ponadto dotacja w wysokości: 10.000 zł powinna zostać ujęta ze znakiem minus w pozycji A.II.10, bowiem jako dotacja do kosztów działalności operacyjnej jednostki została w całości odniesiona na wynik finansowy (z pominięciem rozliczeń międzyokresowych przychodów). W związku z powyższym w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych sporządzonym za bieżący rok obrotowy metodą pośrednią, spółka wykaże następujące dane:

Tabela 2: Fragment rachunku przepływów pieniężnych sporządzanego metodą pośrednią.

Wiersz	Wyszczególnienie	Dane za rok obrotowy
A	Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	
I	Zyska (strata) netto	30 000,00
II	Korekty razem	(-) 9 600,00
1	Amortyzacja (...)	1 000,00
9	Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	(-) 600,00
10	Inne korekty	(-) 10 000,00
III	Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I +/- II)	20 400,00
B	Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	
I	II. Wydatki	
II	Wydatki	120 000,00
1	Nabycie wartości niemater. i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych (...)	120 000,00
III	Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I - II)	(-) 120 000,00
C	Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	
I	Wpływy (...)	82 000,00
4	Inne wpływy finansowe	
II	Wydatki (...)	
III	Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I - II) (...)	82 000,00

Źródło: Opracowanie własne.

2.3 Istota, rodzaje oraz zakres kontroli projektów finansowanych z budżetu UE

Zgodnie z art. 2 pkt 7 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1260/1999³⁷ za nieprawidłowość uważa się jakiegokolwiek naruszenie przepisu prawa wspólnotowego wynikające z działania lub zaniechania podmiotu gospodarczego, które powoduje lub mogłoby spowodować szkodę w budżecie ogólnym Unii Europejskiej w drodze finansowania nieuzasadnionego wydatku z budżetu ogólnego.

Szczególnym rodzajem nieprawidłowości jest podejrzenie nadużycia. Zgodnie z art. 27 lit. c) rozporządzenia Komisji (WE) 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu

³⁷ Dz. Urz. UE L z 2006 r., nr 210.

Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego³⁸.

Podejrzenie nadużycia oznacza „nieprawidłowość, która prowadzi do wszczęcia postępowania administracyjnego lub sądowego na poziomie krajowym w celu stwierdzenia zamierzonego działania, w szczególności nadużycia określonego w ust. 1 lit. a) Konwencji sporządzonej na mocy artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich³⁹.

Konwencja wskazuje nadużycia finansowe jako działania narażające interesy finansowe Wspólnot Europejskich w zakresie wydatków. Polegają one na celowym działaniu lub zaniechaniu działań, które dotyczą:

- wykorzystania lub przedstawienia fałszywych, nieścisłych lub niekompletnych oświadczeń lub dokumentów mających na celu sprzeniewierzenie lub bezprawne zatrzymanie środków z budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetów zarządzanych przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu;
- nieujawnienia informacji z naruszeniem szczególnego obowiązku, co powoduje tym samym szkodę interesów Unii Europejskiej i krajów członkowskich Wspólnoty Europejskiej;
- niewłaściwego wykorzystania środków do celów innych niż te, na które zostały pierwotnie przyznane.

Wszystkie państwa członkowskie realizujące programy pomocowe finansowane z budżetu UE mają obowiązek zgodnie z założeniami art. 70 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 opracować i wdrożyć systemy sprawnego zarządzania wykorzystaniem środków publicznych z UE i kontroli tego wykorzystania. Kontrola projektów dofinansowanych z funduszy unijnych ma na celu sprawdzenie zgodności ich realizacji z wymogami narzuconymi przez umowę o dofinansowanie oraz przepisy dotyczące pomocy publicznej.

Instytucje przeprowadzające kontrolę weryfikują czy przedmiot dofinansowania został faktycznie zakupiony i dostarczony, roboty budowlane wykonane, a zadeklarowane wydatki rzeczywiście poniesione. Sprawdzana jest także zgodność informacji przedstawionych we wnioskach o płatność, sprawozdawczych, jak również deklaracji poczynionej w dokumentacji aplikacyjnej. Jednym z celów podejmowanych czynności kontrolnych powinno być zapobieganie nieprawidłowościom, wykrywanie ich oraz informowanie Komisji Europejskiej o nich oraz o przebiegu postępowań administracyjnych i prawnych związanych ze zgłoszonymi nieprawidłowościami. Wykrywanie nieprawidłowości w realizacji projektów unijnych może odbywać się podczas niezależnych od siebie kontroli wykonywanych przez instytucje krajowe i instytucje Wspólnoty Europejskiej;

- kontroli wdrażania programu operacyjnego,
- kontroli wrywkowej,
- kontroli wykonywanej przez upoważnione instytucje Unii Europejskiej oraz instytucje krajowe⁴⁰.

³⁸ Dz. Urz. UE L z 2006 r., nr 371.

³⁹ Dz. Urz. UE C z 1995 r., nr 316.

⁴⁰ J. Różycka, M. Jaworski, *Jak przebiega kontrola dofinansowanego projektu?*, w: *Dziennik Gazeta Prawna*, 2011, nr 40(2926), s. C2.

Kontrola wdrażania programu operacyjnego jest organizowana przez Instytucję Zarządzającą w celu potwierdzenia prawidłowego wykorzystania środków publicznych przez beneficjentów w ramach danego programu operacyjnego, a także właściwego wykonania przez nich obowiązków wynikających z umowy o dofinansowanie. Beneficjenci mogą spodziewać się co najmniej dwóch czynności kontrolnych w ramach tego rodzaju kontroli; pierwszej – po złożeniu pierwszego wniosku o płatność, drugiej – po zakończeniu i finalnym rozliczeniu projektu, kiedy następuje weryfikacja przede wszystkim osiągniętych wskaźników⁴¹.

Czynności sprawdzające w ramach kontroli wdrażania programu operacyjnego są wykonywane przez instytucje zaangażowane we wdrażanie instrumentów wsparcia ze środków UE, tj. Instytucję Zarządzającą, Instytucję Pośredniczącą, Instytucję Wdrażającą.

W okresie budżetowym w latach 2007–2013 prawo do podejmowania kontroli realizacji projektu posiada także Instytucja Certyfikująca oraz Instytucja Pośrednicząca certyfikacji. Należy zaznaczyć, że instytucje uprawnione do przeprowadzania kontroli wdrażania programu operacyjnego mogą zlecać dokonywanie czynności sprawdzających poprawność realizacji umów o dofinansowanie przez beneficjentów podmiotom zewnętrznym. Takimi podmiotami są przede wszystkim firmy audytowe.

Kontrola wrywkowa jest wykonywana przez instytucje, które nie uczestniczą w systemie wdrażania programów operacyjnych oraz są niezależne od Instytucji Zarządzającej, Pośredniczącej oraz Wdrażającej. Kontrola wrywkowa dotyczy wybranych beneficjentów, wytypowanych do kontroli na podstawie metodologii dobranej przez instytucje kontrolujące. W Polsce tego typu kontrolę sprawuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej za pomocą urzędów kontroli skarbowej.

Oprócz kontroli wdrażania programu operacyjnego i kontroli wrywkowej, beneficjenci funduszy unijnych spotykają się z kontrolami wykonywanymi przez instytucje unijne: Komisję Europejską, Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych, Europejski Trybunał Obrachunkowy oraz instytucje krajowe: Prezes Urzędu Zamówień Publicznych, Najwyższa Izba Kontroli.

Czynności sprawdzające w ramach prowadzonej kontroli mogą dotyczyć: weryfikacji pełnej dokumentacji projektowej wykonywanej w siedzibie beneficjenta oraz kontroli uzyskanych efektów rzeczowych w miejscu fizycznej realizacji projektu. Weryfikacja dokumentów sprowadza się do sprawdzenia przedkładanych dokumentów pod względem formalnym i merytorycznym oraz porównania ich z wcześniej składanymi oświadczeniami, głównie w formie wniosków o płatność wraz z kopiami właściwie opracowanych dokumentów księgowych i pozaksięgowych oraz sprawozdań z realizacji projektu. Podczas kontroli mogą zostać poddane czynnościom sprawdzającym następujące dokumenty:

- dokumenty źródłowe (np. oryginały faktur),
- rejestry zakupu i deklaracje VAT,
- wyciągi bankowe,
- rozrachunki z dostawcami,
- wydruki potwierdzające prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej,
- ewidencje środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych,

⁴¹ Ibidem, s. C1.

- dokumenty OT oraz protokoły odbioru robót, dostaw i usług,
- dokumentacja dotycząca kredytu lub leasingu,
- dokumenty potwierdzające posiadane patenty, certyfikaty, wzory przemysłowe, wzory użytkowe wykazane we wniosku o dofinansowanie,
- dokumentacja ofertowa wraz z protokołami wyboru dostawców,
- umowy z dostawcami, zamówienia, protokoły z negocjacji,
- dokumentacja dotycząca oceny oddziaływania na środowisko,
- dokumenty potwierdzające realizację wskaźników,
- dane odnoszące się do urządzeń zakupionych w ramach projektu,
- dokumenty związane z działaniami promocyjno-informacyjnymi,
- korespondencja listowna oraz mailowa z instytucjami odpowiedzialnymi za wdrażanie pomocy z UE.

Kontrola w miejscu realizacji projektu polega na porównaniu przedstawionych przez beneficjenta dokumentów lub oświadczeń ze stanem faktycznym. Organ kontrolujący bada czy beneficjent rzeczywiście posiada zakupiony w ramach projektu sprzęt, maszyny i urządzenia. Kontrola obejmuje także czynności sprawdzające czy dokonano stosownych oznaczeń środków trwałych informujących o współfinansowaniu ze środków publicznych, wymaganych z tytułu zapisów w umowie o dofinansowanie, które dotyczą informacji i promocji⁴². Kontroli podlegają zewnętrzne oznaczenia miejsca realizacji projektu. Wówczas kontrolowane jest miejsce oznaczenia tablicy informacyjnej, prawidłowość zawartych w niej informacji, zgodność ze wzorem.

⁴² H. Kędziora, *Nieprawidłowości przy rozliczaniu dotacji unijnych*, http://samorzad.infor.pl/sektor/rozwoj_i_promocja/fundusze_unijne/artykuly/386418,nieprawidlowosci_przy_rozliczaniu_dotacji_unijnych.htm [dostęp 24.10.2013].

Rozdział 3: Rozliczanie projektu realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki

3.1 Podstawowe zagadnienia dotyczące projektów realizowanych w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki

Program jest odpowiedzią na wyzwania, jakie przed państwami członkowskimi UE, stawia odnowiona Strategia Lizbońska. Należą do nich: uczynienie z Europy bardziej atrakcyjnego miejsca do lokowania inwestycji i podejmowania pracy, rozwijanie wiedzy i innowacji oraz tworzenie większej liczby trwałych miejsc pracy. Zgodnie z założeniami Strategii Lizbońskiej oraz celami polityki spójności krajów unijnych, rozwój kapitału ludzkiego i społecznego przyczynia się do pełniejszego wykorzystania zasobów pracy oraz wsparcia wzrostu konkurencyjności gospodarki.

Dążąc do efektywnego rozwoju zasobów ludzkich, Program koncentruje się następujących obszarach: zatrudnienie, edukacja, integracja społeczna, rozwój potencjału adaptacyjnego pracowników i przedsiębiorstw, a także zagadnienia związane z budową sprawnej i skutecznej administracji publicznej wszystkich szczebli i wdrażaniem zasady dobrego rządzenia.

Program składa się z 10 Priorytetów, realizowanych zarówno na poziomie centralnym jak i regionalnym. W ramach komponentu centralnego środki zostaną przeznaczone przede wszystkim na wsparcie efektywności struktur i systemów instytucjonalnych, natomiast środki komponentu regionalnego zostaną w głównej mierze przeznaczone na wsparcie dla osób i grup społecznych. W ramach PO KL realizowane są projekty w dwóch głównych trybach: systemowym i konkursowym. W trybie systemowym projekty są realizowane przez beneficjentów imiennie wskazanych w Programie lub dodatkowych dokumentach stanowiących jego uszczegółowienie. Natomiast w trybie konkursowym projekty realizują wszystkie podmioty m.in.:

- instytucje rynku pracy,
- instytucje szkoleniowe,
- jednostki administracji rządowej i samorządowej,
- przedsiębiorcy,
- instytucje otoczenia biznesu,
- organizacje pozarządowe,
- instytucje systemu oświaty i szkolnictwa wyższego,
- inne podmioty.

Celem audytu w aspektach formalnych, finansowych, technicznych i rzeczowych operacji przeprowadzanych w oparciu o dane i dokumentację będącą w posiadaniu beneficjenta jest weryfikacja zapewniająca, że zadeklarowane wydatki zostały w rzeczywistości poniesione, towary i usługi zakupione zgodnie z umową o dofinansowanie, wnioski o płatność zawierają prawdziwe i prawidłowe dane oraz operacje i poniesione koszty są zgodne z uregulowaniami przepisów prawa krajowego i wspólnotowego, a w szczególności⁴³:

⁴³ J Uryga., W. Jagielski, I. Bienias, *Środki unijne - klasyfikacja, funkcjonowanie, księgowo ujęcie i rozliczanie*, Gdańsk 2007, s. 326.

- operacja spełnia kryteria wyboru w ramach właściwego programu operacyjnego, została zrealizowana zgodnie z decyzją o dofinansowanie oraz jest zgodna ze wszystkimi warunkami dotyczącymi jej przeznaczenia, wykorzystania i zakładanych celów;
- wydatki zadeklarowane są zgodne z zapisami księgowymi i dokumentami dowodowymi przechowywanymi przez beneficjenta oraz zasadami wspólnotowymi i krajowymi;
- wkład publiczny został wypłacony beneficjentowi zgodnie z przepisami rozporządzenia WE nr 1083/2006.

Ścieżkę audytu uznaje się natomiast za właściwą, jeżeli w odniesieniu do stosownego programu operacyjnego spełnia następujące kryteria⁴⁴:

- umożliwia stwierdzenie zgodności łącznych kwot poświadczonych Komisji ze szczegółowymi zapisami księgowymi oraz dokumentami dowodowymi, będącymi w posiadaniu instytucji certyfikującej, instytucji zarządzającej oraz instytucji pośredniczących i beneficjentów, dotyczącymi operacji współfinansowanych w ramach programu operacyjnego,
- umożliwia weryfikację dokonania płatności wkładu publicznego na rzecz beneficjenta,
- umożliwia weryfikację stosowania kryteriów wyboru ustanowionych przez komitet monitorujący program operacyjny,
- obejmuje, w odniesieniu do każdej operacji, stosownie do potrzeb, specyfikacje techniczne, plan finansowy, dokumenty dotyczące przyznania pomocy, dokumentację z przeprowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, sprawozdania z postępu prac oraz sprawozdania z przeprowadzonych weryfikacji i audytów.

Ścieżka audytu zawiera opis sposobu realizacji projektu, w tym m.in.⁴⁵:

- opis procedur i procesów, wykaz i obieg dokumentów powstających w trakcie realizacji projektu,
- osobę lub organ odpowiedzialny za wdrożenie i funkcjonowanie systemu zarządzania i kontroli, monitorowania i ewaluacji,
- sposób zarządzania, kontrolowania i monitorowania środków finansowych i ich ewaluacji,
- opis przepływów finansowych, ich dokumentacje i kontrole,
- politykę rachunkowości projektu, kolejność księgowania na poszczególnych kontach operacji, sposób rejestrowania danych, kolejne fazy rejestrowania transakcji, sposób przechowywania,
- opis systemu wizualizacji, informacji i promocji,
- adresatów raportu z audytu wraz ze wskazaniem, kto przeprowadza audyt, jeżeli był obowiązkowy,
- opis systemów informatycznych wspierających realizację projektu,
- miejsce i sposób archiwizacji dokumentacji projektu zgodnie z umową o współfinansowanie.

Opis procedur i procesów zawiera wniosek o dofinansowanie. Każda jednostka realizująca projekty w ramach PO KL przechowuje dokumenty projektu, a jeśli projekt

⁴⁴ A. Drózd, *Nowe zasady finansowania Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki*, Gdańsk 2012, s. 135.

⁴⁵ A. Laskowska, H. Majewski., *Audyt zewnętrzny projektów unijnych*, Warszawa, 2011, s. 14.

jest realizowany w partnerstwie z innymi jednostkami, przechowuje kopie dokumentów partnera poświadczony za zgodność z oryginałem. Oznakowanie dokumentacji projektu musi spełniać wymagania określone w Planie Komunikacji PO KL oraz w wytycznych dotyczących oznakowania projektów⁴⁶.

Wytyczne dotyczące oznakowania projektów w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki nakazują zamieszczanie informacji o współfinansowaniu. Za informację o współfinansowaniu rozumie się tekst informujący o tym, że projekt, dane działanie jest współfinansowane przez Unię Europejską w ramach środków Europejskiego Funduszu Społecznego⁴⁷.

Procedury przyjmowania dowodów księgowych i korespondencji z zewnątrz, sposób tworzenia dokumentacji, min. dowodów księgowych, ich obieg, terminy wystawiania i kontrola oraz archiwizowanie mogą być uregulowane w tzw. „Instrukcji tworzenia, obiegu, kontroli i archiwizowania dokumentów projektu realizowanego w ramach PO KL” lub w innym dokumencie, np. w „Opisie systemu zarządzania kontrolą projektu realizowanego w ramach PO KL”, zawierającym wszystkie elementy właściwej i kompletnej ścieżki audytu.

Dokonując odrębnego ujęcia księgowego, beneficjent powinien w polityce rachunkowości opisać wyraźnie sposób powiązania dokumentu zarejestrowanego w informatycznych zbiorach ksiąg z dokumentem źródłowym znajdującym się w archiwum papierowych dokumentów, tj. zapewnić księgową ścieżkę audytu. Dla systemów finansowo-księgowych taką rolę spełnia wymagany ustawowo w księgach rachunkowych nadawany numer pozycji w dzienniku księgowania⁴⁸.

Ujęcie księgowe, system gromadzenia, ochrony i archiwizacji danych musi być spójny z prawem wspólnotowym. Dla zapewnienia właściwej ścieżki audytu Instytucja Zarządzająca tworzy procedury dotyczące przechowywania dokumentów związanych z wydatkami oraz innych wymaganych dokumentów.

Prawo Wspólnotowe nakazuje, aby instytucja zarządzająca zapewniła, że wszystkie dokumenty uzupełniające dotyczące wydatków i audytów danego programu operacyjnego były przechowywane do wglądu Komisji i Trybunału Obrachunkowego przez:

- okres trzech lat od zamknięcia programu operacyjnego,
- okres trzech lat następujących po roku, w którym dokonano częściowego zamknięcia w przypadku dokumentów dotyczących wydatków i audytów dotyczących operacji.

Szczegółowe zapisy zawarte w umowach o dofinansowanie określają czas przechowywania pełnej dokumentacji projektu znacznie przekraczający okres pięciu lat, w przypadku udzielonej pomocy publicznej, dziesięć lat od dnia udzielenia ostatniej pomocy.

Zgodnie z umową o dofinansowanie projektu beneficjent zobowiązuje się do przechowywania dokumentacji związanej z realizacją projektu do dnia 31 grudnia 202X r. w sposób zapewniający dostępność, poufność i bezpieczeństwo, oraz do

⁴⁶ M. Lech, D. Wszolek-Lech, *Jak prawidłowo rozliczyć projekt realizowany w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki?*, Gdańsk 2009, s. 29.

⁴⁷ A. Drózd, op. cit., s. 121–130.

⁴⁸ M. Lech, D. Wszolek-Lech, op. cit., s. 28.

informowania Instytucji Wdrażającej o miejscu archiwizacji dokumentów związanych z realizowanym projektem⁴⁹.

W przypadku zmiany miejsca archiwizacji dokumentów oraz w przypadku zawieszenia lub zaprzestania przez beneficjenta działalności przed upływem terminu przechowywania dokumentacji, beneficjent zobowiązuje się pisemnie poinformować Instytucję Wdrażającą o miejscu archiwizacji dokumentów związanych zrealizowanym projektem. Informacja ta jest również wymagana w przypadku zmiany miejsca archiwizacji dokumentów w określonym w umowie terminie.

Procedury archiwizacji powinny zawierać określenie miejsca oraz funkcję i nazwisko osoby odpowiedzialnej za przechowywanie dokumentacji wraz z wykazem dowodów księgowych projektu oraz określeniem nazw emitowanych w wersji papierowej oraz elektronicznej.

Bieżąca kontrola wykorzystania środków u projektodawców polega na kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej wniosków, faktur, not i innych dokumentów księgowych.

Kontrola merytoryczna wniosków o płatność i dowodów księgowych ma na celu stwierdzenie, że wszystkie dane jakościowe, ilościowe i wartościowe podane w dokumencie odpowiadają rzeczywistości, a więc są rzetelne.

Kontrola formalna dokumentu polega na sprawdzaniu czy dokument odpowiada zapisom ustawy o rachunkowości oraz przepisom podatkowym, tzn. czy jest kompletny, czy zawiera dane niezbędne do właściwego charakteryzowania ujętej w nim operacji gospodarczej (nazwy, adresy kontrahentów, datę wystawienia, podpisy osób reprezentujących wystawcę itp.) oraz czy został wystawiony na właściwym formularzu.

Kontrola rachunkowa polega na stwierdzeniu, że dokument nie zawiera błędów liczbowych w obliczeniach.

Ponadto prowadzona jest kontrola realizacji projektów za pomocą kwartalnych, rocznych i końcowych raportów przedkładanych przez beneficjentów.

Poświadczenie, kwalifikowanie kosztów

Instytucja Zarządzająca gwarantuje istnienie systemu rejestracji chronologicznej i przechowywania zapisów księgowych dla każdej operacji w ramach programu operacyjnego. Zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami odpowiada za weryfikację poświadczającą fakt, że współfinansowane towary i usługi zostały zakupione, a wydatki wykazane przez beneficjentów rzeczywiście poniesione, a także za system gromadzenia danych dla celów zarządzania finansowego, monitorowania, weryfikacji, oceny i audytu projektów.

Zgodnie z zapisami Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia (NSRO) dla wszystkich programów operacyjnych funkcję Instytucji Audytowej pełni Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej powołany w strukturze Ministerstwa Finansów.

Zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) 1083/2006 Instytucja Audytowa dla każdego programu operacyjnego odpowiada w szczególności za:

- zapewnienie prowadzenia audytów w celu weryfikacji skutecznego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli,

⁴⁹ J Uryga., W. Jagielski, I. Bienias, op. cit., s. 116.

- zapewnienie prowadzenia audytów operacji na podstawie stosownej próby w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków,
- przedstawienie Komisji, w terminie dziewięciu miesięcy od zatwierdzenia programu operacyjnego, strategii audytu obejmującej podmioty, które będą przeprowadzać audyty systemów i audyty operacji, metodologię, która zostanie zastosowana, metody doboru próby operacji do kontroli oraz indykatywne rozplanowanie audytów,
- do dnia 31 grudnia każdego roku w latach 2008-2015 przedłożenie Komisji rocznego sprawozdania audytowego, przedstawiającego wyniki audytów przeprowadzonych w okresie poprzednich 12 miesięcy, zakończonym dnia 30 czerwca danego roku, zgodnie ze strategią audytu oraz wydawanie opinii, na podstawie kontroli i audytów, czy system zarządzania i kontroli funkcjonuje tak, by dawać racjonalne zapewnienie, że deklaracje kosztów przedstawiane Komisji są prawidłowe, a operacje będące ich podstawą są zgodne z prawem i prawidłowe,
- przedkładanie deklaracji częściowego zamknięcia zawierającej ocenę zgodności z prawem i prawidłowości danych kosztów,
- przedłożenie Komisji, nie później niż do dnia 31 marca 2017 r., deklaracji zamknięcia zawierającej ocenę zasadności wniosku o wypłatę salda końcowego oraz zgodności z prawem i prawidłowości operacji będących podstawą sporządzenia końcowej deklaracji kosztów.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wykonuje zadania Instytucji Audytowej za pośrednictwem Departamentu Ochrony Interesów Finansowych Unii Europejskiej w Ministerstwie Finansów i urzędów kontroli skarbowej⁵⁰.

Podejrzenie wystąpienia nieprawidłowości o charakterze nadużycia finansowego powinno zostać zgłoszone do organów ścigania przez instytucję, która wykryła to nadużycie bądź uzyskała uzasadnione podejrzenie o jego popełnieniu. Nie występuje natomiast obowiązek zgłoszenia nieprawidłowości, gdy powoduje ona skutek finansowy mniejszy niż 10 000,00 euro lub dotyczy firmy upadłego beneficjenta lub nieprawidłowość została zgłoszona z własnej woli przez realizującego projekt albo też została ona wykryta i skorygowana przed dokonaniem płatności ze środków publicznych⁵¹.

Głównym dokumentem stanowiącym podstawę do poświadczania kosztów jest zweryfikowany wniosek o płatność. Poświadczanie odbywa się na poziomie Działania oraz Prioritytu. Zatwierdzone kwoty wydatków są pomniejszane o:

- koszty wniesione ze środków prywatnych,
- przychód projektu.

Instytucje Pośredniczące poświadczają, że wszystkie wydatki wykazane w deklaracji wydatków spełniają kryteria odnoszące się do kwalifikowalności kosztów i zostały poniesione przez beneficjentów⁵².

⁵⁰ A. Drózd, op. cit., s. 50.

⁵¹ Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013. Wytyczne w zakresie procesu kontroli w ramach obowiązków Instytucji Zarządzającej Programem Operacyjnym*. Warszawa 2009.

⁵² A. Zwolenik, *Wpływ dotacji unijnych na sytuację majątkową i finansową przedsiębiorstw w powiecie nowosądeckim*, w: *Zarządzanie i Finanse*, Sopot 2012, s.9.

W przypadku, gdy zostaną stwierdzone różnice w kwalifikowaniu kosztów zmniejszające lub zwiększające ich poziom, należy dokonać korekty finansowej we wniosku o płatność, gdy środki sfinansowane dotacją w ramach projektu są:

- wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
 - wykorzystane z naruszeniem ustawy o finansach publicznych, tj. niezgodnie z procedurami określonymi w umowie międzynarodowej lub innymi procedurami ustalonymi przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego,
 - pobrane nienależnie lub w zawyżonej wysokości,
- podlegają zwrotowi przez beneficjenta wraz z odsetkami obliczonymi jak dla zaległości podatkowych, ustalonymi od dnia przekazania środków na rachunek wskazany przez instytucję przekazującą te środki.

Odzyskiwaniem kwot nienależnych od beneficjenta zajmuje się instytucja zawierająca umowę o dofinansowanie z beneficjentem.

Kontrole projektów

W ramach systemu realizacji PO KL przeprowadzane są następujące rodzaje kontroli:

- kontrola systemowa,
- kontrola projektów, tzw. weryfikacja kosztów,
- kontrola realizacji Rocznych Planów Działania Pomocy Technicznej.

Kontrola systemowa ma na celu sprawdzenie prawidłowości, efektywności i spójności z prawem procedur oraz działania systemu zarządzania i kontroli. Kontrola systemowa dotyczy Instytucji Pośredniczących i Wdrażających.

Kontrola projektu ma na celu weryfikację prawidłowości wdrażania projektu zgodnie z umową o dofinansowanie projektu oraz załączonym do niej wnioskiem aplikacyjnym oraz sprawdzenie, czy informacje dotyczące postępu rzeczowego i finansowego realizacji projektu oraz poniesione wydatki przedstawiane przez beneficjenta we wnioskach o płatność są zgodne ze stanem rzeczywistym, harmonogramem realizacji projektu, harmonogramem płatności oraz budżetem projektu.

Kontrola w ramach Rocznych Planów Działania Pomocy Technicznej PO KL obejmuje kontrolę dokumentacji dostępnej w siedzibie jednostki kontrolującej oraz kontrolę na miejscu obejmującą weryfikację faktycznej realizacji założeń Roczno-Planu Działania Pomocy Technicznej⁵³.

Ponadto, kontrola może wynikać z Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia. Jest ona wtedy podzielona na dwa procesy, tj. kontrolę systemową wykonywaną przez Instytucję Zarządzającą oraz kontrolę i audyt wykonywane przez Instytucję Audytową, czyli Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej⁵⁴.

W krajowych uregulowaniach dotyczących procesu kontroli i audytu brak jest obowiązku oceny wiarygodności systemów księgowych beneficjentów realizujących projekty współfinansowane z unijnego wsparcia.

Aktualne budżety projektów obejmują kategorie kosztów podzielonych na koszty bezpośrednie i pośrednie, a ich weryfikacja wymaga specjalistycznej wiedzy

⁵³ Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Zasady kontroli w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007-2013*, Warszawa 2012, s. 30.

⁵⁴ M. Lech, D. Wszolek-Lech, op. cit., s. 20.

z zakresu kalkulacji kosztów i rachunkowości. Wnioski o płatność zawierają załączone zapisy z ksiąg rachunkowych, które również mają zaspokajać wymogi informacyjne w zakresie sprawozdawczości projektów⁵⁵.

Nieuwzględnienie instytucji audytu zewnętrznego wykonywanego m.in. przez ekspertów z zakresu rachunkowości w obecnym okresie programowania może spowodować wzrost ryzyka zniekształceń nieprawidłowości i oszustw w realizacji projektów współfinansowanych z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności.

Instytucja audytu zewnętrznego projektów jest ekonomicznie uzasadniona ze względu na pulę, rozmiar, wielkość środków, ilość beneficjentów, gdyż jest mniej kosztowna niż zatrudnianie pracowników w ramach stosunku pracy. Funkcji tej nie spełni również audyt wewnętrzny, ponieważ jego zadaniem jest głównie ocena jakości systemów kontroli, a nie prawidłowości rachunkowości i księgowości oraz budżetowania i kalkulacji kosztów.

3.2 Podstawy kwalifikowania kosztów Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki

Pojęcie kwalifikowalności w funduszach strukturalnych obejmuje:

- kwalifikowalność czasową,
- kwalifikowalność geograficzną,
- projekt, typ (kategorię działań),
- wydatki, koszty kwalifikowalne i niekwalifikowalne,
- beneficjentów, partnera, uczestników projektu,
- kwalifikowalność wartościową (minimalną i maksymalną wartość projektu, wydatku lub dofinansowania).

Za początkową datę kwalifikowalności wydatków poniesionych w związku z Programem Operacyjnym Kapitał Ludzki uznaje się dzień 12 grudnia 2006 r., zaś za datę końcową - 31 grudnia 2015 r. Zasada ta nie ma zastosowania w przypadku projektów objętych pomocą de *minimis*, wyłączeniem blokowym, programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję Europejską a także w przypadku projektów otrzymujących wsparcie w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej oraz projektów współfinansowanych na podstawie zatwierdzonej przez Komisję Europejską pomocy indywidualnej⁵⁶.

Wydatki poniesione na wycenę wkładu niepieniężnego oraz ustanowienie zabezpieczenia prawidłowej realizacji umowy mogą zostać poniesione przed podpisaniem umowy o dofinansowanie i będą mogły zostać uznane za kwalifikowalne pod warunkiem przyjęcia projektu do realizacji, o ile Instytucja Pośrednicząca w planie działania na dany rok nie ograniczy kwalifikowania wydatków przed podpisaniem umowy o dofinansowanie. Możliwe jest ponoszenie wydatków po okresie kwalifikowania wydatków określonych w umowie o dofinansowanie, pod warunkiem, że wydatki te odnoszą się do okresu realizacji projektu i zostaną uwzględnione w końcowym wniosku o płatność.

Umowa o dofinansowanie projektu zawarta w ramach PO KL określa okres kwalifikowalności, który nie może wykraczać poza daty graniczne.

⁵⁵ A. Drózd, op. cit., s. 148.

⁵⁶ J Uryga., W. Jagielski, I. Bienias, op. cit., s. 263.

Kwalifikowalność geograficzna (terytorialna) obejmuje wydatki poniesione na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Dopuszcza się wydatki poniesione za granicą, jeżeli są niezbędne do realizacji celów projektu; mogą to być wydatki zagranicznych partnerów. We wniosku o dotację należy wskazać szczegółowo miejsce realizacji zadania i jego uzasadnienie.

Wydatki poniesione przez partnerów projektu, których stała siedziba mieści się poza obszarami wsparcia przewidzianymi w ramach PO KL, mogą zostać uznane za kwalifikowalne, o ile bez udziału tych partnerów cele projektu nie mogłyby zostać osiągnięte.

Warunkiem uznania projektu za kwalifikowalny jest jego trwałość. Trwałość projektów współfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności musi być zachowana przez okres pięciu lat od daty jego zakończenia.

W przypadku projektów realizowanych w celu utrzymania inwestycji lub miejsc pracy stworzonych w mikro-, małych i średnich przedsiębiorstwach okres trwałości wynosi trzy lata od daty zakończenia projektu.

Aktywa wytworzone lub nabyte w ramach projektu nie mogą zostać sprzedane, darowane projektodawcy za uzyskaniem korzyści majątkowej w okresie pięciu lat od zakończenia realizacji projektu. W przypadku naruszenia tej zasady beneficjent zobowiązany jest do zwrotu dotacji wydanych na zakup lub wytworzenie aktywów wraz z odsetkami obliczonymi jak dla zaległości podatkowych naliczonymi od dnia zbycia.

Wydatek kwalifikowalny to taki, który może być sfinansowany w całości dotacją lub też podlega częściowemu współfinansowaniu⁵⁷. Oceny kwalifikowalności kosztów dokonuje się na etapie wyboru wniosków o dofinansowanie oraz podczas realizacji projektu, podczas składania wniosków o płatność oraz w trakcie audytu lub kontroli. Co do zasady wydatek uznaje się za kwalifikowalny, jeżeli jest zgodny z przepisami prawa krajowego i wspólnotowego, a w szczególności z ustawą z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych. Dowodem poniesienia wydatku jest zapłacona faktura wraz z dowodem zapłaty lub inny dokument księgowy o równoważnej wartości dochodowej. Każdy dokument księgowy posiadający cechy, o których mowa w art. 21 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, jest takim dowodem. Zgodnie z art. 21 ustawy o rachunkowości, a także wytycznymi Instytucji Zarządzającej, dowód księgowy powinien zawierać:

- numer umowy o dofinansowanie projektu,
- nazwę projektu,
- odniesienie do pozycji w harmonogramie rzeczowym złożonym we wniosku o dofinansowanie, w sposób wskazujący związek wydatku z projektem, wraz z informacją, do której kategorii wydatku przedstawionego we wniosku aplikacyjnym odnosi się wydatek (koszty bezpośrednie, koszty pośrednie),
- potwierdzenie realizacji prac ujętych w dokumencie przez odpowiedzialną osobę lub wykonawcę,
- informację, że projekt współfinansowany jest z Europejskiego Funduszu Społecznego,

⁵⁷ H. Kędziora, Wyodrębniona ewidencja księgową środków unijnych z wzorcowym planem kont, Gdańsk 2007, s. 128.

- nazwę zadania zgodnie z zatwierdzonym wnioskiem o dofinansowanie projektu w ramach którego wydatek jest ponoszony,
- kwotę kwalifikowania lub - w przypadku gdy dowód księgowy dotyczy kilku zadań - kilka kwot w odniesieniu do każdego zadania,
- informację o poprawności merytorycznej i formalno-rachunkowej,
- w przypadku gdy faktura VAT dotyczy zamówienia publicznego - również odniesienie do ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych,
- datę, podpis, pieczętkę osoby upoważnionej do podpisywania dowodów księgowych.

Beneficjent nie ma obowiązku załączania kserokopii dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków. Dokumenty te są archiwizowane w siedzibie beneficjenta i udostępniane w trakcie kontroli na miejscu dokonywanej przez Instytucję Pośredniczącą lub Instytucję Wdrażającą.

Dokumentami potwierdzającymi poniesione koszty są:

- faktury lub inne dokumenty księgowe o równoważnej wartości dowodowej wraz z dokumentami zapłaty,
- dokumenty poświadczające wysokość wkładu niepieniężnego, amortyzacji lub wkładu w postaci dodatków do wynagrodzeń.

W przypadku wkładu niepieniężnego jest to:

- zestawienie faktur sprzedaży dóbr/usług, np. z miesiąca poprzedzającego miesiąc ich wniesienia,
- kopia faktury zakupu dóbr/usług,
- udokumentowane ceny dóbr/usług poprzez przedstawienie stosownych notowań na rynkach giełd towarowych lub cenników innych jednostek zajmujących się ich obrotem lub świadczeniem,
- inne dokumenty, o ile pozwalają na identyfikację jego wysokości.

W przypadku amortyzacji są to tabele amortyzacyjne środków trwałych wraz ze stosownymi dokumentami księgowymi, np. w postaci PK, lub inne dokumenty wskazujące na wysokość odpisów amortyzacyjnych (również w przypadku jednorazowego odpisu amortyzacyjnego).

Wkład w postaci dodatków lub wynagrodzeń uczestników projektu jest dokumentowany poprzez oświadczenie składane przez podmioty wypłacające dodatki lub wynagrodzenia pozwalające na określenie poszczególnych uczestników projektu oraz wysokości wkładu w odniesieniu do każdego z nich⁵⁸.

Wydatki poniesione w walutach obcych w ramach PO KL są rozliczane kursem rzeczywistym waluty:

- w przypadku zakupu waluty - jest to kurs, po jakim dana waluta została zakupiona, a dowodem jest faktura lub rachunek wystawiony przez bank, w którym waluta została zakupiona,
- w przypadku pobrania waluty z konta - jest to kurs sprzedaży waluty danego banku z dnia pobrania waluty z konta udokumentowany potwierdzeniem wystawionym przez bank lub wydrukiem komputerowym o kursach.

Kwalifikowany wydatek co do zasady musi być w znaczeniu kasowym opłacony z kasy lub z rachunku bankowego. Wydatek uznaje się za poniesiony, jeżeli

⁵⁸ M. Iljaszewicz, *Dotacje unijne jako źródło finansowania współczesnych przedsiębiorstw na przykładzie Polski*, Gdańsk, s. 35.

nastąpił faktyczny kasowy przepływ środków pieniężnych z kasy lub rachunku bankowego beneficjenta do innego podmiotu. Za datę poniesienia wydatku przyjmuje się:

- datę obciążenia rachunku bankowego podmiotu ponoszącego wydatek,
- datę transakcji skutkującej obciążeniem rachunku karty kredytowej lub podobnego instrumentu,
- datę faktycznego dokonania płatności przy transakcjach dokonanych gotówką⁵⁹.

Dopuszczalne są kompensaty wierzytelności pomiędzy beneficjentem i podmiotem świadczącym na rzecz projektu posiadającym wzajemne należności i zobowiązania.

Zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będzie uznany za kwalifikowalny, jeżeli:

- został poniesiony w ramach limitu *cross-financingu*,
- jest niezbędny do realizacji projektu,
- został wykazany w ewidencji środków trwałych i ewidencji wartości niematerialnych i prawnych,
- w przypadku zakupu środków trwałych używanych istnieje deklaracja określająca pochodzenie,
- cena zakupu środka trwałego używanego nie przekracza jego wartości rynkowej, zakup środka trwałego nie był finansowany w okresie ostatnich siedmiu lat poprzedzających datę zakupu z pomocy krajowej lub wspólnotowej i fakt ten został pisemnie potwierdzony przez sprzedawcę lub beneficjenta.

Wydatek kwalifikowalny polegający na amortyzacji środka trwałego uważa się za poniesiony w dacie dokonania odpisu amortyzacyjnego, zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Podstawą udokumentowania amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych są tabele amortyzacyjne i inne dokumenty potwierdzające prawidłowość dokonanych odpisów.

Odpisy umorzeniowe z tytułu utraty wartości aktywów trwałych zakupionych ze środków własnych beneficjenta, nabytych lub wytworzonych we własnym zakresie, stanowią wydatek kwalifikowalny, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- aktywa są niezbędne do realizacji projektu i bezpośrednio w nim wykorzystywane,
- ich zakup nie był finansowany ze środków funduszy UE lub dotacji krajowej i beneficjent złożył odpowiednie oświadczenie,
- w przypadku gdy aktywa wykorzystywane są w bieżącej działalności jednostki, kwalifikowana jest tylko ta część wartości amortyzacji, która odpowiada relacji wykorzystania w ramach realizacji projektu,
- odpisy umorzeniowe zostały naliczone zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie o rachunkowości,
- wartość odpisów amortyzacyjnych dotyczy wyłącznie okresu realizacji projektu.

Dopuszczalne są odpisy uproszczone w sposób zbiorczy dla środków trwałych zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem.

Jeżeli dofinansowanie pokryło tylko w określonej części nabycie aktywów, można uznać za koszt kwalifikowalny odpisy amortyzacyjne w wysokości

⁵⁹ Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Zasady finansowania Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007-2013*, Warszawa 2007, s. 11.

odpowiadającej tej części wartości aktywów, która została sfinansowana z innych środków niż te dotacje.

Kwalifikowalność środków publicznych w EFS jest związana z bezwzględnym stosowaniem ustawy - Prawo zamówień publicznych, której postanowień należy przestrzegać w przypadku usług wykonywanych przez zewnętrzne podmioty. Usługi obce są kosztami kwalifikowalnymi, jeżeli wnoszą wartość dodaną do projektu oraz zostały zaplanowane w budżecie. Wybór wykonawcy powinien nastąpić zgodnie z zasadą konkurencyjności.

Koszty związane z wynagrodzeniem pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu w ramach projektu uwzględnia proporcjonalność wynagrodzenia do wymiaru czasu pracy, przyjmując, że wynagrodzenie brutto personelu zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy wynosi 100%.

Kosztami kwalifikowalnymi w przypadku wynagrodzenia personelu mogą być również nagrody, premie, również dodatki do wynagrodzeń, o ile zostały przyznane zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi oraz regulaminem pracy lub regulaminem wynagradzania danej instytucji⁶⁰.

Koszty podróży służbowych i zakwaterowania powinny być również udokumentowane i poniesione w racjonalnej wysokości oraz rozliczane zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami bądź stawkami.

Prawidłowy sposób udokumentowania wydatków (kosztów) w projektach realizowanych w ramach PO KL zawarto w poniższej tabeli.

⁶⁰ Z.Bajko, B. Jóźwik, *Fundusze strukturalne i Fundusz Spójności w Polsce na lata 2007-2013*, Lublin 2008, s. 125.

Tabela 3: Sposób udokumentowania kosztów w projekcie realizowanym w ramach PO KL.

Rodzaj kosztu	Sposób dokumentacji
Koszt zakupu środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych	Faktura VAT, rachunek, protokół odbioru, przyjęcie środka trwałego potwierdzone dokumentem OT, dowód zapłaty, wyciąg bankowy, raport kasowy
Koszty materiałów szkoleniowych, biurowych, innych	Faktura VAT, rachunek, potwierdzenie odbioru (PZ), dowód zapłaty, wyciąg bankowy lub raport kasowy
Koszt zakupu usług księgowych, usług audytorskich	Umowa o świadczenie usług, faktura VAT, dowód zapłaty, wyciąg bankowy lub raport kasowy
Koszty utworzenia i prowadzenia rachunku bankowego	Umowa o świadczenie usług bankowych, wyciągi bankowe
Czynsz, najem, media	Faktura VAT wraz z kalkulacją przedstawiającą sposób wyliczenia kosztów dla pomieszczeń wykorzystywanych na potrzeby projektu oraz potwierdzenie zapłaty całej kwoty faktury: wyciąg bankowy lub raport kasowy
Koszty wynagrodzeń personelu	
W przypadku, gdy personel lub trenerzy są zatrudnieni u beneficjenta na umowę o pracę	Karta czasu pracy, obejmująca godziny przeznaczone na realizację projektu (dotyczy osób, które w ramach etatu realizują zarówno działania związane z projektem, jak i niezwiązane z projektem), lista płac, wyciąg bankowy, raport kasowy, zapisy w zakresie czynności służbowych pracownika, opisie stanowisk pracy lub umowie o pracę o zatrudnieniu lub oddelegowaniu do pełnienia zadań związanych z realizacją projektu
W przypadku, gdy personel lub trenerzy są zatrudnieni u beneficjenta na umowę cywilno-prawną (zlecenie lub umowę o dzieło)	umowa wraz z oświadczeniem o prawach autorskich (jeśli występują), rachunek wystawiony przez Zleceniodawcę wraz z potwierdzeniem wypłaty bądź przelania wynagrodzenia (WB, raport kasowy), potwierdzenie przeprowadzonych zajęć przez wykładowców: lista obecności na zajęciach, dziennik lub w przypadku personelu protokół, potwierdzenie odbioru prac objętych umową
Niezależnie od tytułu umowy	deklaracja ZUS DRA wraz z zestawieniem zawierającym składki ZUS płacone przez pracownika i beneficjenta dla poszczególnych osób zaangażowanych w projekt wraz z potwierdzeniem zapłaty całej kwoty składek ZUS wykazanej w deklaracji, oświadczenie o wysokości podatku dochodowego od łącznej kwoty dokonanych wpłat, w tym od wynagrodzenia osób zaangażowanych w realizację wraz z potwierdzeniem zapłaty całej kwoty podatku

Rodzaj kosztu	Sposób dokumentacji
W przypadku, gdy szkolenia, inne działania realizowane są przez podwykonawców	umowa z podwykonawcą, faktura za przeprowadzone szkolenie lub inne prace wraz z informacją o kategoriach poniesionych kosztów, potwierdzające zapłatę za fakturę: wyciąg bankowy lub raport kasowy, potwierdzenie przeprowadzonych zajęć: lista obecności na zajęciach, dziennik lub w przypadku personelu protokół, potwierdzenie odbioru prac objętych umową, program szkolenia, harmonogram szkolenia (obejmujący m.in. nazwę szkolenia, miejsce szkolenia, termin, ilość godzin, nazwisko i imię prowadzącego szkolenie), lista obecności Beneficjentów Ostatecznych na szkoleniach zawierająca (ustawa o ochronie danych osobowych) m.in. nazwę szkolenia, datę, imię i nazwisko, podpis uczestnika, imię i nazwisko, podpis wykładowcy, lista osób zakwalifikowanych na szkolenie (sporządzona przez organizatora) zawierająca datę, nazwę szkolenia, imię i nazwisko uczestnika, PESEL, miejsce zameldowania, lista przekazanych materiałów szkoleniowych wraz z potwierdzeniem odbioru (jeśli we wniosku są wykazane koszty materiałów szkoleniowych), lista osób, którym zostały wydane certyfikaty wraz z potwierdzeniem ich odbioru
Koszty dojazdu, podróży	
Koszt dojazdu uczestników grupy docelowej	w przypadku dojazdu komunikacją miejską: oświadczenie o kosztach dojazdu, bilety kolejowe II klasy, bilety komunikacji miejskiej, bilety komunikacji podmiejskiej, przypadku dojazdu własnym środkiem transportu (samochodem osobowym): oświadczenie BO o kosztach przejazdu; kwalifikowana jest kwota w wysokości najniższej ceny przejazdu środkiem komunikacji miejskiej na tej samej trasie, lista wypłat kosztów przejazdu z potwierdzeniem otrzymania środków przez uczestników szkoleń (BO)
Koszt dojazdu trenerów	Rozliczenie delegacji lub w przypadku umów cywilnoprawnych rozliczenie stosowane przez beneficjenta - zgodnie z zawartą umową - wraz z potwierdzeniem zapłaty (wyciąg bankowy, raport kasowy)
Koszty cateringu	Faktura VAT lub rachunek uproszczony, lista obecności (BO) na zajęciach, potwierdzenie zapłaty: wyciąg bankowy lub raport kasowy
Koszty zakwaterowania poza miejscem stałego zameldowania	Faktura VAT lub rachunek uproszczony wraz z potwierdzeniem zapłaty, lista obecności BO na zajęciach, potwierdzenia skorzystania z usługi przez BO, wykładowców
Opieka nad dziećmi i osobami zależnymi	Faktura VAT, rachunek, umowa-zlecenie wraz z rachunkiem wystawionym przez opiekuna, potwierdzenie zapłaty: wyciąg bankowy lub raport kasowy
Koszty zatrudnienia subsydiowanego	
Beneficjent jest przedsiębiorcą zatrudniającym pracowników objętych subsydiowaniem	lista płac, potwierdzenie przelania lub wypłaty wynagrodzenia (wyciąg bankowy, raport kasowy), zestawienie wydatków związanych z subsydiowanym zatrudnieniem w danym miesiącu, deklaracja ZUS DRA wraz z potwierdzeniem zapłaty całej kwoty składek ZUS wykazanej w deklaracji, oświadczenie o wysokości podatku dochodowego od łącznej kwoty dokonanych wypłat wraz z potwierdzeniem zapłaty całej kwoty podatku
Beneficjent nie jest przedsiębiorcą zatrudniającym pracowników objętych subsydiowaniem	Lista wypłat, która powinna zostać sporządzona na podstawie dokumentów potwierdzających wydatki związane z zatrudnieniem przedstawione przez przedsiębiorców zatrudniających pracowników objętych subsydiowaniem wraz z potwierdzeniem przelania lub wypłaty wynagrodzenia (wyciąg bankowy, raport kasowy)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z Wojewódzkiego Urzędu Pracy w Krakowie, „Program Operacyjny Kapitał Ludzki 2007-2013. Poradnik dla beneficjentów”, rozdział 7, Kraków 2010.

Koszty uznawane za niekwalifikowane

Katalog kosztów niekwalifikowanych, które musi sfinansować beneficjent w Programie Operacyjnym Kapitał Ludzki, stanowią:

- koszty poniesione na przygotowanie wniosku,
- koszty finansowania zewnętrznego, koszty pozyskania kapitału,
- kredyty, pożyczki oraz spłata rat oraz odsetek,
- prowizje i różnice kursowe związane z wymianą walut, z wyjątkiem związanych z realizacją projektów współpracy ponadnarodowej,
- kary, grzywny, koszty procesów sądowych,
- koszty zakupu gruntów, nieruchomości, infrastruktury towarzyszącej,
- koszty nieprawidłowo udokumentowane, w tym wydatki związane z udzieleniem wsparcia danej osobie, jeżeli beneficjent nie dysponuje dokumentacją potwierdzającą kwalifikowalność grupy docelowej objętej wsparciem,
- koszty, których poniesienie związane jest z naruszeniem zasad i zapisów prawa krajowego lub wspólnotowego, w szczególności zamówień publicznych, prawa bilansowego i podatkowego,
- zakup sprzętu, mebli oraz pojazdów, z wyjątkiem wydatków w ramach *cross-financingu*
- składki na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w ramach wynagrodzenia,
- koszty przekraczające limity procentowe,
- zakup używanych środków trwałych, jeśli były zakupione z krajowych lub wspólnotowych środków publicznych w przeciągu siedmiu lat poprzedzających datę zakupu środka trwałego przez beneficjenta,
- koszty związane z realizacją umów leasingu, w tym koszt kapitału, koszty ubezpieczenia, opłaty pokrywające koszty ogólne finansującego,
- podatek VAT naliczony zawarty w zakupach, jeśli beneficjent ma możliwość odzyskania podatku zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- koszty przeprowadzenia audytu zewnętrznego, chyba że audyt jest wymagany przez Instytucję Pośredniczącą lub Instytucję Wdrażającą i został uwzględniony w zatwierdzonym budżecie projektu,
- wpłaty dokonywane zgodnie z ustawą z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w ramach wynagrodzenia personelu projektu,
- koszty poniesione ze środków publicznych w ramach wkładu własnego przekraczające 15% poniesionych i zatwierdzonych kosztów kwalifikowalnych sfinansowanych ze środków publicznych⁶¹.

Beneficjenci otrzymujący środki na realizację projektu w ramach PO KL składają odpowiednie oświadczenie o kwalifikowalności podatku od towarów i usług na etapie podpisywania umowy o dofinansowanie. W oświadczeniu beneficjent zobowiązuje się do zwrotu zrefundowanej części poniesionego podatku od towarów

⁶¹ M. Iljaszewicz, op. cit., s. 84.

i usług, jeżeli zaistnieją okoliczności umożliwiające odzyskanie tego podatku przez beneficjenta⁶².

Konstrukcja budżetu

Podstawową zasadą konstruowania budżetu projektu w Programie Operacyjnym Kapitał Ludzki jest podział na zadania i przedstawienie kosztów kwalifikowanych, jako bezpośrednio i pośrednio.

Beneficjent nie może przekroczyć łącznej kwoty wykazanej w budżecie projektu oraz limitów wydatków przeznaczonych na poszczególne zadania, jednakże istnieje możliwość dokonywania przesunięć w stosunku do zatwierdzonego wniosku o dofinansowanie do 10% wartości środków przewidzianych na realizację danego zadania⁶³.

Od 1 kwietnia 2009 r. beneficjent może wprowadzić do projektu do 10% wartości środków zaoszczędzonych na danym zadaniu, z którego przesuwane są środki, oraz wykazać je w innych zadaniach pod warunkiem, że przesunięcia te:

- nie zwiększają wartości wydatków dotyczących *cross-financingu*,
- nie zwiększają łącznej wartości zadania „Zarządzanie projektem”,
- nie zmieniają wartości i przeznaczenia pomocy publicznej przyznanej w ramach projektu.

Zmiany i przesunięcia nie mogą wpływać na wartość i przeznaczenie wydatków w ramach pomocy publicznej. Poniesione wydatki nie muszą być zgodne ze szczegółowym budżetem ze względu na możliwość dokonywania przesunięć do 10% wartości środków zaoszczędzonych w danym zadaniu na inne zadanie.

Dopuszczalne do uznania za kwalifikowalne są następujące koszty pośrednie:

- koszty ogólnego zarządu, kierownika jednostki,
- koszty personelu,
- koszty wynagrodzeń pracowniczych,
- koszty obsługi księgowej,
- koszty pośrednich materiałów (biurowych),
- amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nieprzyporządkowanych bezpośrednio do zadań,
- koszty wynajmu pomieszczeń, mediów,
- koszty administracyjne (energia elektryczna, ciepła, gazowa, woda, opłaty przesyłowe, odprowadzenie ścieków itp.),
- usługi obce: pocztowe, telefoniczne, internetowe, kurierskie itp.,
- koszty ubezpieczeń i ochrony majątku projektu.

Nie można finansować kosztów pośrednich w ramach *cross-financingu*.

Zadaniowy budżet projektu sporządza się na etapie przygotowania wniosku o dofinansowanie z podziałem na koszty związane bezpośrednio z realizacją danego zadania i koszty pośrednie, których nie można bezpośrednio przyporządkować do konkretnego zadania.

⁶² D. Kamiński, *Polski system wdrażania funduszy strukturalnych*, w: *Prawo i Podatki Unii Europejskiej w Praktyce*, nr 1, 2007 r., s. 15.

⁶³ Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Wytuczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki*, Warszawa 2009, s. 123.

Przychody projektu

Przychody stanowią wartość, która pomniejsza wysokość wymaganego dla projektu współfinansowania z funduszy strukturalnych i są odejmowane od kosztu kwalifikowanego projektu w całości lub *pro rata*, w zależności od tego, czy w całości, czy w części zostały wygenerowane przez współfinansowany projekt.

Beneficjent ma obowiązek ujawniania wszystkich przychodów, które powstaną w związku z realizacją projektu. Przychód projektu jest ustalony na podstawie wartości sprzedaży dóbr i usług oraz wartości wniesionych opłat wpisowych lub równoważnych opłat odniesionych proporcjonalnie do stopnia, w jakim realizowany projekt przyczynił się do jego osiągnięcia. Udział w jakim realizacja projektu przyczyniła się do osiągnięcia przychodu, powinien być określany na podstawie relacji procentowych kwoty dofinansowania w wartości projektu. Gdy przychód związany z projektem osiągnięty został przy normalnej działalności poza projektem, możliwe jest określenie ww. udziału na podstawie kwoty dofinansowania w kosztach ogółem związanych z osiągnięciem wymienionej relacji⁶⁴.

3.3. Budowa planu kont projektu przystosowanego do potrzeb sprawozdawczości w Programie Operacyjnym Kapitał Ludzki

Instytucja zarządzająca powinna zapewnić, aby organy i jednostki biorące udział w zarządzaniu i wdrażaniu środków unijnych zachowały oddzielny system rachunkowości albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji objętych wsparciem. Beneficjenci i podmioty uczestniczące w realizowaniu operacji utrzymują odrębny system księgowy albo odpowiedni kod księgowy dla wszystkich transakcji niepozostających w rozbieżności z krajowymi uregulowaniami dotyczącymi rachunkowości⁶⁵.

Podobne zapisy zawarto w dokumencie krajowym: „Zasady finansowania Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007-2013”. W przypadku beneficjentów prowadzących księgi rachunkowe wymóg zapewnienia odrębnego systemu księgowego lub odpowiedniego kodu księgowego oznacza prowadzenie odrębnej ewidencji księgowej, nie zaś oddzielnych ksiąg rachunkowych dla projektu.

Jednostka może tego dokonać poprzez odpowiednie zapisy w polityce rachunkowości polegające na:

- wprowadzeniu dodatkowych rejestrów dokumentów księgowych, kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych, pozwalających na wyodrębnienie operacji związanych z danym projektem, w układzie umożliwiającym uzyskanie informacji wymaganych w zakresie sprawozdawczości finansowej projektu i kontroli, określonych również we wniosku o płatność w postaci wydruku z komputerowego systemu księgowego, lub
- wprowadzeniu wyodrębnionego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem.

⁶⁴ H. Kędziora, op. cit., s. 15.

⁶⁵ Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 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, art. 60.

Wyodrębniony kod księgowy oznacza odpowiedni symbol, numer, wyróżnik stosowany przy rejestracji, ewidencji lub oznaczeniu dokumentu, który umożliwia sporządzanie zestawienia lub rejestru dowodów księgowych w określonym przedziale czasowym, ujmujących wszystkie operacje związane z projektem oraz obejmujących przynajmniej następujący zakres danych: nr dokumentu źródłowego, nr ewidencyjny lub księgowy dokumentu, datę wystawienia dokumentu, kwotę brutto, netto dokumentu, kwotę kwalifikowalną dotyczącą projektu⁶⁶.

Aktualizacja zasad polityki rachunkowości beneficjenta poza prawem unijnym powinna uwzględnić zapisy ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych. Księgowe ujęcie w ramach prowadzonych przez jednostkę ksiąg rachunkowych musi zawierać wyodrębnienie wszystkich operacji związanych z wykorzystaniem unijnej pomocy poprzez wprowadzenie do obowiązującego planu kont odrębnych kont syntetycznych, analitycznych i pozabilansowych. Dla celów informacyjnych, sprawozdawczych i rozliczeniowych należy zapewnić podział wydatków według źródeł finansowania (EFS, wkład własny).

Wkład własny obejmuje wkład budżetu państwa, wkład budżetu jednostek samorządu terytorialnego, wkład innych krajowych środków publicznych, wkład prywatny przedsiębiorców⁶⁷.

Sprawozdawczość w ramach projektów przebiega cyklicznie: okresowo (miesiąc, kwartał, półrocze), rocznie i na koniec okresu wdrażania. Sprawozdania z realizacji projektu w PO KL selekcionują wydatki na kwalifikowane i niekwalifikowalne.

System rachunkowości oraz konstrukcja planów kont beneficjenta powinny uwzględnić również potrzeby informacyjne dla celów sprawozdawczych, kontrolnych i ewaluacyjnych związanych z pomiarem wskaźników potwierdzających realizację celów i działań projektów.

Przy opracowaniu planu kont projektodawca musi uwzględnić:

- potrzeby informacyjne związane ze sprawozdawczością w zakresie kosztów i wydatków kwalifikowalnych (podział na odpowiednie kategorie zgodnie z zatwierdzonym budżetem projektu, w szczególności podział na zadania: koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie),
- obowiązujące przepisy (np. podział na współfinansowanie krajowe i wkład EFS w przypadku jednostek budżetowych),
- techniczne możliwości posiadanego przez siebie systemu finansowo-księgowego.

Jeżeli beneficjenci nie prowadzą ksiąg rachunkowych, tylko ewidencje podatkowe, obowiązek wyodrębnienia ewidencji dla celów projektu może być spełniony przez comiesięczne sporządzanie w postaci arkusza kalkulacyjnego „Kumulatywnego zestawienia dokumentów potwierdzających poniesione wydatki dotyczące projektu”.

Zestawienie to obejmuje wszystkie koszty i wydatki od początku realizacji projektu do końca miesiąca kalendarzowego i sporządzane jest narastająco według poszczególnych zadań dla kosztów bezpośrednich oraz kosztów pośrednich, jeżeli są rozliczane w oparciu o rzeczywiście poniesione wydatki. Na koniec miesiąca zestawienie to musi być sporządzone w formie papierowej i podpisane przez osobę

⁶⁶ H. Kędziora, op. cit., s. 103.

⁶⁷ D. Kamiński, op. cit., s. 12–15.

upoważnioną. Wersja elektroniczna „Kumulatywnego zestawienia dokumentów potwierdzających poniesione wydatki dotyczące projektu” jest archiwizowana w terminie zgodnym z zapisami umowy o dofinansowanie i umożliwia uzyskanie wydruków według stanu na koniec poszczególnych miesięcy kalendarzowych⁶⁸.

Wymagania dotyczące systemu informatycznego

W przypadku gdy beneficjent załącza do wniosku o płatność wydruk z ewidencji księgowej, system finansowo-księgowy beneficjenta powinien pozwalać wyemitować z ewidencji księgowej zestawienie w podziale na zadania wykazane w budżecie zawierające co najmniej następujące informacje:

- zewnętrzny numer faktury VAT lub innego dokumentu związanego z wydatkami,
- wewnętrzny numer dokumentu księgowego datę wystawienia dokumentu księgowego,
- określenie zakupionego towaru/usługi, kwotę wydatków kwalifikowalnych, datę zapłaty,
- informację na temat poniesienia wydatku w ramach *cross-financingu*⁶⁹.

Zestawienie należy sporządzić dla żądanego zakresu dat oraz z opisaną szczegółowością. Raport ten należy dołączyć do wniosku o płatność w formacie PDF.

Wydrukowane zestawienie musi być podpisane przez osobę upoważnioną uwiarygodniającą zawartość danych w zestawieniu.

Obowiązki sprawozdawcze

W ramach systemu sprawozdawczości sporządzane są w PO KL następujące dokumenty sprawozdawcze:

- informacja miesięczna z realizacji PO KL - przedstawia aktualny stan realizacji Programu i umożliwia bieżące monitorowanie postępów jego wdrażania; sporządzana jest w trybie miesięcznym na poziomie Działania, Priorytetu i Programu, zawiera dane za bieżący miesiąc kalendarzowy oraz w ujęciu narastającym;
- sprawozdania okresowe, roczne oraz końcowe - sprawozdanie okresowe sporządzane jest za półrocze, roczne za rok kalendarzowy, zaś końcowe po zakończeniu realizacji Programu, Priorytetu i Działania;
- wniosek o płatność pełni funkcję informującą o postępie rzeczowo-finansowym i stopniu zaawansowania wdrażania projektu wraz ze wskaźnikami realizacji za dany okres rozliczeniowy.

Dokumenty sprawozdawcze przekazywane są do instytucji nadrzędnych w formie papierowej i elektronicznej.

W przypadku ujawnienia błędów w załączniku/ach do sprawozdania, nie ma konieczności przekazywania korekty całości dokumentu, o ile stwierdzone błędy nie wpływają na zmiany w treści sprawozdania. Przekazanie korekty błędnych załączników do sprawozdania umożliwia zatwierdzenie sprawozdania⁷⁰.

Najważniejszym sprawozdaniem sporządzanym przez beneficjenta jest wniosek o płatność. Obowiązek jego składania zgodnie z harmonogramem płatności ustalono

⁶⁸ J.G. Siegiel, J.K. Shim, S.W. Hartman, *Przewodnik po finansach*, Warszawa 1995, s. 60.

⁶⁹ Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, op. cit., s. 4-11.

⁷⁰ D. Kamiński, op. cit., s. 104.

z częstotliwością nie mniejszą niż 1 raz na 3 miesiące, nie później niż 10 dni roboczych od zakończenia okresu rozliczeniowego (o ile zapisy umowy o dofinansowanie nie stanowią inaczej)⁷¹.

Końcowy wniosek o płatność należy złożyć w terminie do 30 dni kalendarzowych od dnia zakończenia okresu realizacji projektu. Jednakże szczegółowe uregulowania zawiera umowa o dofinansowanie.

Beneficjent zobowiązany jest do:

- przekazania w formie elektronicznej wraz z wnioskiem o płatność informacji o wszystkich uczestnikach projektu; zakres danych obejmuje: dane uczestnika, dane kontaktowe, dane dodatkowe;
- zarejestrowania instytucji szkoleniowej w internetowej bazie ofert szkoleniowych i aktualizowania informacji o każdym organizowanym szkoleniu, przynajmniej 1 raz w miesiącu;
- informowania w formie pisemnej o problemach w realizacji Projektu; na wezwanie Instytucji Wdrażającej beneficjent ma obowiązek przedstawienia wszelkich informacji i wyjaśnień związanych z realizacją Projektu;
- zgłoszenia do Instytucji Wdrażającej wydatków niewykorzystanych w danym roku kalendarzowym, w terminie wyznaczonym przez IW;
- ujawniania wszystkich przychodów, które powstają w związku z realizacją Projektu;
- zwrotu odsetek bankowych od przekazywanych transz dotacji,
- informowania IW o zbyciu wszystkich aktywów wytworzonych w ramach Projektu.

Instytucja wdrażająca przeprowadza weryfikację formalno-rachunkową i merytoryczną wniosku o płatność w terminie do 20 dni roboczych od daty jego otrzymania. W przypadku, gdy w ramach projektu jest dokonywana kontrola, termin weryfikacji ulega wstrzymaniu do dnia przekazania do Instytucji Wdrażającej informacji o wykonaniu lub zaniechaniu wykonania zaleceń pokontrolnych.

Beneficjent zobowiązany jest do rozliczenia 100% otrzymanej dotacji rozwojowej w końcowym wniosku o płatność. Rozliczanie korekt i nieprawidłowości powstałych w trakcie realizacji projektu w czasie jego rozliczenia polega na pomniejszeniu wartości zatwierdzonych wydatków przy kolejnych wnioskach o płatność.

Kwota dotacji rozwojowej niewydatkowana do końca roku budżetowego podlega zwrotowi przez beneficjenta w terminie do 31 grudnia danego roku na wskazany rachunek przez odpowiednią instytucję.

W przypadku, gdy zostanie wykryta niekwalifikowalność danego wydatku po jego rozliczeniu w ramach wcześniej złożonych i zatwierdzonych wniosków o płatność, beneficjent ma obowiązek poinformowania o wykrytych wydatkach niekwalifikowalnych we wniosku o płatność w części dotyczącej korekt finansowych. Instytucja zatwierdzająca wniosek o płatność zmniejsza wartość zatwierdzonych wydatków o kwotę niekwalifikowalną.

Instytucja ta sporządza informację dla beneficjenta o wynikach weryfikacji wniosku o płatność pomniejszając rozliczenie wydatków o zgłoszone korekty finansowe.

⁷¹ H. Kędziora, op. cit., s. 58.

W razie wykrycia nieprawidłowości w projekcie instytucja zatwierdzająca wniosek o płatność ujmuje w informacji o wynikach weryfikacji wniosku o płatność kwotę nieprawidłowości o jaką pomniejszono kwotę zatwierdzonych wydatków w ramach danego wniosku o płatność. Odsetki nalicza się od dnia przekazania transzy do dnia otrzymania wniosku o płatność lub do dnia sporządzenia informacji pokontrolnej. Gdy korekta/nieprawidłowość przewyższa wartość wydatków rozliczanych w ramach danego wniosku o płatność, może on zostać zatwierdzony z kwotą ujemną.

Beneficjent zobowiązany jest po zakończeniu realizacji projektu do złożenia końcowego wniosku o płatność i dokonania zwrotu niewykorzystanych środków. Końcowy wniosek o płatność jest składany na takich samych zasadach jak wnioski o płatność w trakcie realizacji projektu. Po zatwierdzeniu końcowego wniosku o płatność instytucja, która zawarła umowę z beneficjentem, dokonuje rozliczenia końcowego projektu, w którym zawarte są dane z podziałem na źródła finansowania projektu dotyczące:

- środków przekazanych do beneficjenta oraz wymaganego wkładu własnego,
- środków rozliczonych przez beneficjenta w ramach wszystkich zatwierdzonych wniosków o płatność.

Jeżeli z rozliczenia końcowego będzie wynikać wyższa kwota do zwrotu niż ta, którą beneficjent przekazał na wskazany rachunek bankowy, jest on zobowiązany do zwrotu. Dla celów rozliczeniowych należy stosować roboczy kurs euro określony przez Europejski Bank Centralny w przedostatnim dniu roboczym okresu, dla którego sporządzany jest dokument.

Kwota odzyskana stanowi wartość dotacji podlegającej zwrotowi, która pomniejszy wydatki certyfikowane do Komisji Europejskiej w momencie wpłynięcia na rachunek instytucji będącej stroną umowy lub w momencie pomniejszenia wartości zatwierdzonych wydatków we wniosku o płatność.

Poniesione wydatki nie muszą być zgodne ze szczegółowym budżetem projektu przedkładanym na etapie wyboru projektu. Beneficjent jest bowiem rozliczany ze zrealizowanych zadań w ramach projektu.

Do wniosku o płatność załącza się zestawienie dokumentów potwierdzających poniesione wydatki. Beneficjent dokonuje wyboru formy rozliczenia przed podpisaniem umowy o dofinansowanie projektu. Każdy beneficjent PO KL sporządza zestawienia na podstawie faktycznie zaksięgowanych i zapłaconych dowodów księgowych.

Do wniosku o płatność załączone są:

- wyciągi bankowe (kserokopie poświadczone za zgodność z oryginałem) potwierdzające poniesienie wydatków ujętych we wniosku beneficjenta o płatność,
- płatności gotówkowe poświadczone za zgodność z oryginałem kserokopie raportów kasowych lub podpisane przez beneficjenta zestawienie płatności gotówkowych objętych wnioskiem o płatność.

Poniesione koszty i wydatki powinny być płacone z konta projektu. W praktyce opóźnienia spowodowane błędami zawartymi we wnioskach o płatność zmuszają beneficjenta do regulowania płatności projektu z rachunku bieżącego lub pomocniczego.

Drugie rozwiązanie może polegać na przekazaniu środków pieniężnych z rachunku bieżącego projektodawcy na rachunek projektu i dokonywaniu zapłat tylko z rachunku projektu, a następnie - po wpływie dofinansowania - na dokonaniu refundacji przy równoległym sporządzaniu zestawień przekazanych środków pieniężnych płatności i dokonanych refundacji. Wyszczególnione zestawienia płatności i refundacji powinny być archiwizowane w dokumentacji księgowej projektu.

W każdym przypadku projektodawca winien stosować warunki określone przez instytucję zawierającą umowę o dofinansowanie.

Zasady finansowania wydatków w ramach cross-finansingu

Kwalifikowalność kosztów Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki odnosi się głównie do Europejskiego Funduszu Społecznego. Jednak Instytucja Zarządzająca PO KL dopuściła możliwość poszerzenia katalogu wydatków współfinansowanych z Europejskiego Funduszu Społecznego o koszty kwalifikowalne w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR) na zasadzie cross-finansingu umożliwiając realizatorom projektów zakup składników majątku niezbędnych do wykonywania zadań.

Cross-financing to zasada elastycznego (krzyżowego) finansowania projektów w ramach programu operacyjnego. Umożliwia ona finansowanie w sposób komplementarny działań objętych zakresem pomocy jednego funduszu ze środków innego funduszu. W odniesieniu do Europejskiego Funduszu Społecznego i Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego polega odpowiednio na finansowaniu działań EFS - z EFRR oraz w przypadku EFRR - z EFS.

Cross-financing może dotyczyć wyłącznie takich kategorii wydatków, których poniesienie wynika z potrzeby realizacji danego projektu i stanowi logiczne uzupełnienie działań w ramach PO KL. Zasadniczo powinny więc to być wydatki związane z zakresem merytorycznym projektu. Cross-financing powinien być ponadto powiązany wprost z głównymi zadaniami realizowanymi w ramach danego projektu.

Wydatki kwalifikowalne w ramach wsparcia objętego cross-finansowaniem dotyczą min:

- zakupu oraz leasingu pojazdów,
- zakupu oraz leasingu mebli,
- zakupu oraz leasingu sprzętu,
- dostosowywania budynków, pomieszczeń i miejsc pracy.

Jako sprzęt w ramach cross-finansingu rozumie się środki trwałe (z wyłączeniem pojazdów i mebli), których wartość początkowa jest wyższa od 10% kwoty określonej w przepisach podatkowych, uprawniającej do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (to jest 350,00 zł). Zakup tak rozumianego sprzętu poniżej tej kwoty nie jest traktowany jako cross-financing. Zastosowanie kryterium wartościowego eliminuje przypadki ujmowania w projektach zakupu drobnego sprzętu, np. czajnika elektrycznego, i uznawania tego zakupu jako cross-finansingu.

Cross-financing nie obejmuje budowy nowych budynków, dużych prac budowlanych, remontów budynków, a jedynie wykonywanie prac dostosowawczych związanych z realizowanymi projektami. W ramach dostosowania budynków,

pomieszczeń i miejsc pracy możliwe jest w szczególności wykonanie takiego zakresu prac dostosowawczych, których celem jest przystosowanie budynków i pomieszczeń do korzystania z nich przez osoby niepełnosprawne, dostosowania do obowiązujących przepisów sanitarnych i BHP czy do potrzeb organizacji opieki nad dziećmi, np. wykonanie podjazdu dla osób niepełnosprawnych, adaptacja pomieszczeń pod kątem realizacji szkoleń lub innych zadań w ramach projektu, przystosowanie pomieszczenia do pobytu dzieci.

W ramach crossfinansingu nie jest dopuszczalny remont budynku, natomiast dopuszczalne jest dostosowanie budynku do potrzeb projektu. Remontem budynku będzie w szczególności wykonywanie prac związanych z elewacją budynku lub innych prac remontowych nie związanych bezpośrednio z realizowanym projektem (np. wymiana okien w całym budynku). Natomiast jako dostosowanie należy przyjąć wykonanie takich robót budowlanych, w wyniku których nastąpi przystosowanie pomieszczenia do spełnienia funkcji, którą to pomieszczenie będzie miało spełniać w projekcie.

Wydatki na amortyzację nie są traktowane jako cross-financing bez względu na to, czy beneficjent (projektodawca) dokonuje jednorazowego odpisu amortyzacyjnego czy rozkłada odpisy amortyzacyjne według stawek amortyzacyjnych. W związku z powyższym o przyporządkowaniu wydatku do cross-financingu decydować będzie to, czy beneficjent kwalifikuje w ramach projektu koszty amortyzacji czy też koszty zakupu sprzętu. Należy bardzo uważnie weryfikować budżet projektu, aby wykluczyć dublowanie wydatków na zakup sprzętu w ramach cross-financingu oraz amortyzację sprzętu wykazywanego w ramach poszczególnych zadań w kosztach bezpośrednich. W przeciwnym razie doszłoby do podwójnego finansowania w niedopuszczalnym w czasie realizacji projektów PO KL.

Wydatki ponoszone w ramach cross-financingu powinny zostać przeznaczone przede wszystkim na zapewnienie realizacji zasady równości szans, w szczególności w odniesieniu do potrzeb osób niepełnosprawnych. W odniesieniu do wydatków cross-financingu przewidziany jest limit ich wysokości. Wartość wydatków w ramach crossfinansingu nie może przekroczyć 10% wszystkich wydatków kwalifikowalnych stanowiących budżet projektu. W przypadku działań w ramach priorytetów dotyczących integracji społecznej (Działanie 1.3 w ramach Priorytetu I i wszystkie Działania w ramach Priorytetu VII) możliwe jest kwalifikowanie wydatków w ramach cross-financingu do 15% wydatków kwalifikowalnych projektu. Należy pamiętać, że wysokość limitu odnosi się do wartości całego budżetu projektu. Poziom cross-financingu weryfikowany jest na etapie ubiegania się o środki w ramach PO KL. Beneficjent jest zobowiązany do oszacowania kosztów cross-financingu w ramach projektu i wskazania ich w części wniosku o dofinansowanie projektu dotyczącej budżetu projektu oraz w załączniku zawierającym szczegółowy budżet projektu w ramach zadań realizowanych w projekcie (w ramach kosztów bezpośrednich).

We wniosku o dofinansowanie projektu wykazywana jest wartość kosztów w ramach cross-financingu oraz procent tych kosztów w stosunku do kosztów ogółem (nie więcej niż 10 lub 15% w stosunku do wartości projektu). Koszty te podlegają weryfikacji przez odpowiednią instytucję weryfikującą wniosek o dofinansowanie projektu. Wydatki ponoszone w ramach cross-financingu powyżej dopuszczalnej

kwoty określonej w zatwierdzonym wniosku o dofinansowanie projektu są niekwalifikowane.

Księgowe ujęcie wydatków w ramach cross-finansingu

Ponoszone przez jednostkę wydatki w ramach cross-finansingu podlegają ewidencji w księgach rachunkowych, przy czym księgowe ujęcie następuje w wyniku bieżących księgowania operacji gospodarczych związanych z realizacją projektu. Sam zakup w ramach cross-finansingu, np. mebli czy sprzętu, księgowany więc będzie według zasad ogólnych przyjętych przez jednostkę. W celu udokumentowania wydatków ponoszonych w ramach cross-finansingu niezbędne jest natomiast odpowiednie opisanie dokumentów księgowych. Wszystkie bowiem dokumenty księgowe dotyczące projektu muszą być prawidłowo opisane, tak aby widoczny był związek z projektem. Opis dokumentu księgowego powinien zawierać co najmniej:

- numer umowy o dofinansowanie projektu,
- informacje, że projekt współfinansowany jest z EFS,
- nazwę zadania zgodnie z zatwierdzonym wnioskiem o dofinansowanie projektu (lub adnotację, że dokument dotyczy kosztów pośrednich), w ramach którego wydatek jest ponoszony,
- kwotę kwalifikowaną lub w przypadku gdy dokument księgowy dotyczy kilku zadań, kilka kwot w odniesieniu do każdego zadania.

Jednocześnie każdy dokument księgowy powinien zawierać informację o poprawności merytorycznej i formalno-rachunkowej, a w przypadku gdy dokument dotyczy:

- zamówienia publicznego - również odniesienie do ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. nr 113, poz. 759 ze zm.),
lub
- nabycia towaru bądź usługi z zastosowaniem zasady konkurencyjności - również odniesienie do zastosowania ww. trybu.

Dokumentami potwierdzającymi poniesione wydatki będą w tym przypadku faktury lub inne dokumenty księgowe o równoważnej wartości dowodowej wraz z dokumentami zapłaty.

Konieczne jest również wprowadzenie dodatkowych kont analitycznych służących ewidencjonowaniu wydatków kwalifikowanych projektu, w tym finansowanych w ramach cross-finansingu. Należy bowiem przypomnieć, że beneficjent unijnej pomocy zobowiązany jest do utrzymywania odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z danym projektem.

Podsumowanie

Podmioty otrzymujące dotacje działają w zróżnicowanych formach prawnych oraz na podstawie różnych przepisów systemowych regulujących ich działalność. W zależności od tych przepisów podmioty powinny otrzymywane przychody z tytułu dotacji ewidencjonować jedną z dwóch metod: metodą kapitałową lub metodą przychodów.

Na potrzeby ujęcia i rozliczenia dotacji w księgach rachunkowych wyróżnić można dotacje do przychodu, które są przeznaczone na dofinansowanie bieżącej działalności lub świadczeniem usług oraz dotacje do aktywów, z których środki pieniężne w otrzymującej je jednostce dotowanej służą sfinansowaniu w części, rzadziej w całości, zakupu, budowy lub ulepszenia środków trwałych, otrzymanie tych środków pieniężnych jest uwarunkowane ich wydatkowaniem zgodnie z przeznaczeniem.

Dotacja z UE podlega ewidencji w księgach rachunkowych, gdy jednostka podpisze umowę o dofinansowanie projektu (uzyska decyzję o przyznaniu dofinansowania), otrzyma dotację, wypełni warunki związane z dotacją w zakresie prawidłowej realizacji projektu i osiągnięcia zakładanych w nim rezultatów.

W celu sprawnej, rzetelnej i terminowej realizacji przedsięwzięć projektowych oraz kontroli realizowanego projektu beneficjent musi szczegółowo zapoznać się z zasadami sprawozdawczości obowiązującymi w ramach danego programu operacyjnego, nałożonymi przez instytucję będącą stroną umowy o dofinansowanie.

Nie ma jednego na temat obowiązków beneficjenta wynikających z zasad sprawozdawczości. Wśród najważniejszych wskazać jednak można umowę o dofinansowanie, zasady kwalifikowalności wydatków obowiązujące dla danego programu pomocowego, wytyczne w zakresie sprawozdawczości oraz instrukcja wypełniania wniosku beneficjenta o płatność. Pomocne stają również opracowywane przez większość Instytucji Zarządzających/Pośredniczących podręczniki dla beneficjentów.

Spis tabel, schematów

Tabela 1: Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych..	46
Tabela 2: Fragment rachunku przepływów pieniężnych sporządzanego metodą pośrednią	47
Tabela 3: Sposób udokumentowania wydatków w projekcie realizowanym w ramach PO KL	62
Schemat 1: Księgowe ujęcie dotacji na nabycie/wytworzenie aktywów trwałych	32
Schemat 2: Księgowe ujęcie dotacji do cen sprzedaży produktów/towarów	32
Schemat 3: Księgowe ujęcie dotacji na inne cele niż nabycie środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dopłaty do cen towarów (produktów)	32
Schemat 4: Księgowe ujęcie dotacji na sfinansowanie nabycia środków trwałych	33
Schemat 5: Zaliczenie do kosztów działalności operacyjnej miesięcznego odpisu amortyzacyjnego oraz zapisu równoległego dotyczącego rozliczenie dotacji	34
Schemat 6: Jednorazowa korekta odpisów amortyzacyjnych po wpływie dotacji na rachunek bankowy, po rozpoczętych odpisach amortyzacyjnych.	34
Schemat 7: Księgowe ujęcie operacji gospodarczych związanych z nabyciem środka trwałego i otrzymaniem dotacji unijnej	36
Schemat 8: Księgowe ujęcie faktury za usługę doradczą związaną z przygotowaniem dokumentacji na potrzeby pozyskania dotacji	37
Schemat 9: Przeksięgowanie dotacji z chwilą oddania niskocennego składnika majątku do używania	38
Schemat 10: Księgowe ujęcie dotacji na zakup środka trwałego	39
Schemat 11: Przeksięgowanie dotacji z chwilą oddania niskocennego składnika majątku do używania	39
Schemat 12: Księgowe ujęcie dotacji w części przypadającej na zakup niskocennych składników oraz dotacji w części przypadającej środkom trwałym	39
Schemat 13: Księgowe ujęcie wpływu na rachunek refundacji kosztów organizowania stanowiska pracy	40
Schemat 14: Księgowe ujęcie wpływu dotacji sfinansowanie nabycia środków trwałych.....	40
Schemat 15: Księgowe ujęcie wpływu dotacji sfinansowanie nabycia środków trwałych.....	41
Schemat 16: Księgowe ujęcie jednorazowej korekty w wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonanych przed wpływem refundacji	41
Schemat 17: Księgowe ujęcie refundacji wydatków na zakup wyposażenia bądź doposażenia stanowiska pracy ujętych w kosztach zużycia materiałów	41
Schemat 18: Księgowe ujęcie dotacji cen sprzedaży usług	42
Schemat 19: Księgowe ujęcie dotacji cen sprzedaży usług	42
Schemat 20: Księgowe ujęcie dotacji cen sprzedaży usług	43
Schemat 21: Księgowe ujęcie dotacji na pokrycie kosztów konferencji.....	43
Schemat 22: Księgowe ujęcie otrzymanej dotacji	46

Bibliografia

- Bajko Z., Jóźwik B., *Fundusze strukturalne i Fundusz Spójności w Polsce na lata 2007-2013*, Lublin 2008.
- Drózd A., *Nowe zasady finansowania Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki*, Gdańsk 2012.
- Iljaszewicz M., *Dotacje unijne jako źródło finansowania współczesnych przedsiębiorstw na przykładzie Polski*, Gdańsk 2010.
- Jaklik A., Micherda B., *Zasady rachunkowości*, Warszawa 1997.
- Kamiński D., *Polski system wdrażania funduszy strukturalnych*, Prawo i Podatki Unii Europejskiej w Praktyce, Warszawa 2007.
- Kędziora H., *Wyodrębniona ewidencja księgową środków unijnych z wzorcowym planem kont*, Gdańsk 2007.
- Kiziukiewicz T., red., *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych wg polskiego prawa bilansowego od 1995 roku*, Wrocław 1995.
- Laskowska A., Majewski H., *Audyt zewnętrzny projektów unijnych*, Warszawa 2011.
- Lech M., Wszolek-Lech D., *Jak prawidłowo rozliczyć projekt realizowany w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki?*, Gdańsk 2009.
- Micherda B. red, *Podstawy rachunkowości, Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Warszawa 2005.
- Różycka J., Jaworski M. *Jak przebiega kontrola dofinansowanego projektu?*, „Dziennik Gazeta Prawna”, Warszawa 2011.
- Siegiel J.G., Shim J.K., Hartman S.W., *Przewodnik po finansach*, Warszawa, 1995.
- Supera-Markowska M., *Dotacje unijne a podatki dochodowe (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2009/6.
- Supera-Markowska M., *Dotacje unijne a podatki dochodowe (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2009/4
- Śliwa J., *Fundusze unijne bez tajemnic*, Warszawa 2008.
- Uryga J., Jagielski W., Bienias I., *Środki unijne - klasyfikacja, funkcjonowanie, księgowe ujęcie i rozliczanie*, Gdańsk 2007.
- Weidenfeld W., Wessels W., *Europa od A do Z*, Gliwice 2002.
- Zwolenik A., *Wpływ dotacji unijnych na sytuację majątkową i finansową przedsiębiorstw w powiecie nowosądeckim*, Sopot 2012.
- „Przegląd podatkowy”, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska Sp z o.o., Warszawa 2009.
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, *Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020 – uwarunkowania strategiczne*, Warszawa 2013.
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013. Wytyczne w zakresie procesu kontroli w ramach obowiązków Instytucji Zarządzającej Programem Operacyjnym*, Warszawa 2009.
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Wytyczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki*, Warszawa 2009.
- Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Zasady finansowania Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007-2013*, Warszawa 2007.

Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, *Zasady kontroli w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007-2013*, Warszawa 2012.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, Warszawa 2007.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 lipca 2011 r. w sprawie dokonywania z Funduszu Pracy refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 155, poz. 922)

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 kwietnia 2009 r. w sprawie dokonywania refundacji kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy dla skierowanego bezrobotnego oraz przyznawania bezrobotnemu środków na podjęcie działalności gospodarczej (Dz. U. nr 62, poz. 512 ze zm.)

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1260/1999

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. 2006 Nr 227 poz. 1658)

Kędziora H.: Nieprawidłowości przy rozliczaniu dotacji unijnych,

http://samorzad.infor.pl/sektor/rozwoj_i_promocja/fundusze_unijne/artykuly/386418,nieprawidlowosci_przy_rozliczaniu_dotacji_unijnych.htm

Portal Funduszy Europejskich, <http://www.ewt.gov.pl/Strony/default.aspx>

Wykaz załączników

Załącznik 1 - Wzór uchwały spółki z o.o. w sprawie zasad (polityki) rachunkowości...	79
Załącznik 2 - Przykładowa uchwała w sprawie zmiany polityki rachunkowości	80
Załącznik 3 - Wzorcowy plan kont.....	81

Załącznik 1 – Wzór uchwały spółki z o.o. w sprawie zasad (polityki) rachunkowości

Uchwała Spółki z o.o. "X" z dnia 20 czerwca 2012 r. w sprawie zasad (polityki) rachunkowości (fragment)

Na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 ze zm.), zwanej dalej ustawą - zarząd spółki wprowadza z dniem 1 stycznia 2011 r. dokumentację opisującą przyjęte przez spółkę z o.o. „X” zasady (politykę) rachunkowości w następującym zakresie:

- 1. Rokiem obrotowym spółki z o.o. „X” jest rok kalendarzowy.*
- 2. W skład roku obrotowego wchodzi okresy sprawozdawcze. Za okres sprawozdawczy przyjmuje się jeden miesiąc.*
- 3. Księgi rachunkowe prowadzi się w siedzibie spółki z o.o. „X” pod adresem: ul. Sąddecka 10, 33-300 Nowy Sącz.*
 - 4. Rachunek zysków i strat sporządza się według wariantu porównawczego ze szczegółowością określoną w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości.*
 - 5. Rachunek przepływów pieniężnych sporządza się według metody bezpośredniej.*
- 6. Ustala się trzycyfrowy symbol kont syntetycznych (wykaz kont syntetycznych stanowi załącznik nr 2 do niniejszej uchwały). Prowadzona bieżąca aktualizacja kont syntetycznych nie wymaga odrębnego zarządzenia. Wydruk stosowanych kont syntetycznych (załącznik) powinien być aktualizowany co najmniej raz na zakończenie roku obrotowego.*
- 7. Konta ksiąg pomocniczych, zawierające zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów księgi głównej, prowadzi się w miarę potrzeb.*
 - 8. Spółka prowadzi księgi rachunkowe w technice komputerowej, korzystając z oprogramowania opisanego w załączniku do niniejszej uchwały.*
- 9. Ewidencję i rozliczanie kosztów prowadzi się według rodzajów na kontach zespołu 4 i równocześnie według funkcji - na kontach zespołu 5. Przeniesienie kosztów za pośrednictwem konta 490, na odpowiednie stanowiska kosztów w zespole 5 następuje równoległe do zapisów na kontach zespołu 4. Zamknięcie kont zespołu 5 następuje co miesiąc. Przy czym konta 527 "Koszty sprzedaży" oraz 550 "Koszty zarządu" zamyka się na koniec roku obrotowego i ich saldo przenosi się na konto 490. Ponadto produkcja w toku ustalona na koniec okresu sprawozdawczego pozostaje na koncie 500 "Koszty produkcji przemysłowej".*

Koszty wydziałowe danego okresu zgromadzone na odpowiednich kontach analitycznych rozlicza się na poszczególne rodzaje działalności proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich.
- 10. Opis stosowanych przez spółkę metod wyceny aktywów i pasywów oraz zasad ewidencji zdarzeń i operacji gospodarczych zawiera załącznik nr 1 do niniejszej uchwały.*
- 11. W przypadku uzasadnionego braku możliwości uzyskania zewnętrznych obcych dowodów źródłowych stosuje się dowód zastępczy w postaci dokumentu poświadczającego przyjęcie dostawy lub wykonanie usługi wystawionego przez uprawnioną osobę, sprawdzonego i podpisanego przez kierownika właściwego działu oraz akceptowanego przez kierownika jednostki (członka zarządu) - wzór dowodu zastępczego stanowi załącznik nr 4 do niniejszej uchwały.*
- 12. Ustala się, że dla rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego spółki jako kwoty istotne traktuje się te kwoty, które przekraczają 1% sumy bilansowej wynikającej ze sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy. (...)*
- 23. W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości oraz nieokreślonych w niniejszej uchwale stosuje się Krajowe Standardy Rachunkowości, a w przypadku ich braku - Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.*
- 24. Niniejsza decyzja (uchwała) wchodzi w życie od 1 lipca 2012 roku*

.....
Pieczętka i podpis kierownika jednostki

Załącznik 2 - Przykładowa uchwała w sprawie zmiany polityki rachunkowości

*Uchwała Spółki z o.o. "X"
z dnia 31 grudnia 2012 r.
w sprawie zmiany polityki rachunkowości*

§ 1

Zarząd Spółki z o.o. "X" podejmuje uchwałę o wprowadzeniu zmian w polityce rachunkowości.

§ 2

Zmiany wprowadza się poprzez ustanowienie nowego jednolitego tekstu.

§ 3

Uchwałę podjęto jednomyślnie.

§ 4

Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.

Polityka rachunkowości Spółki z o.o. "X" stanowi załącznik do Uchwały zarządu.

31.12.2012 r.

*Prezes Zarządu
Jan Kowalski*

*Wiceprezes Zarządu
Anna Nowak*

.....
..
(data i podpis kierownika jednostki)

Załącznik 3 – Wzorcowy plan kont

<p>ZESPÓŁ 0 – AKTYWA TRWAŁE</p> <p>010 Środki trwałe</p> <p>011 Grunty własne</p> <p>012 Budynki, lokale oraz obiekty inżynierii lądowej i wodnej</p> <p>013 Urządzenia techniczne i maszyny</p> <p>014 Środki transportu</p> <p>015 Inne środki trwałe</p> <p>016 Prawa wieczystego użytkowania gruntów</p> <p>017 Spółdzielcze własnościowe prawa do lokali mieszkalnych i użytkowych</p> <p>020 Wartości niematerialne i prawne</p> <p>021 Koszty zakończonych prac rozwojowych</p> <p>022 Wartość firmy</p> <p>023 Inne wartości niematerialne i prawne</p> <p>030 Inwestycje długoterminowe</p> <p>031 Nieruchomości zaliczone do inwestycji długoterminowych</p> <p>032 Wartości niematerialne i prawne zaliczone do inwestycji długoterminowych</p> <p>033 Udziały i akcje w jednostkach powiązanych</p> <p>034 Inne długoterminowe papiery wartościowe w jednostkach powiązanych</p> <p>035 Inne długoterminowe aktywa finansowe w jednostkach powiązanych</p> <p>036 Udziały i akcje w pozostałych jednostkach</p> <p>037 Inne długoterminowe papiery wartościowe w pozostałych jednostkach</p> <p>038 Inne długoterminowe aktywa finansowe w pozostałych jednostkach</p> <p>039 Inne inwestycje długoterminowe</p> <p>040 Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartość inwestycji długoterminowych</p> <p>041 Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartość nieruchomości zaliczonych do inwestycji długoterminowych</p> <p>042 Odpisy umorzeniowe i aktualizujące wartości niematerialne i prawne zaliczone do inwestycji długoterminowych</p> <p>043 Odpisy aktualizujące wartość udziałów i akcji w jednostkach powiązanych</p> <p>044 Odpisy aktualizujące wartość innych długoterminowych papierów wartościowych w jednostkach powiązanych</p> <p>045 Odpisy aktualizujące wartość innych długoterminowych aktywów finansowych w jednostkach powiązanych</p> <p>046 Odpisy aktualizujące wartość udziałów i akcji w pozostałych jednostkach</p> <p>047 Odpisy aktualizujące wartość innych długoterminowych papierów wartościowych w pozostałych jednostkach</p> <p>048 Odpisy aktualizujące wartość innych długoterminowych aktywów finansowych w pozostałych jednostkach</p> <p>049 Odpisy aktualizujące wartość innych inwestycji długoterminowych</p> <p>050 Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych</p>	<p>260 Rozrachunki ze wspólnikami, akcjonariuszami itp., związane z tworzeniem, podwyższaniem i obniżaniem kapitałów (funduszy) własnych</p> <p>261 Rozrachunki z tytułu wpłat na kapitał spółki w organizacji</p> <p>262 Rozrachunki z tytułu wkładów niepieniężnych na kapitał spółki w organizacji</p> <p>263 Rozrachunki z tytułu wpłat na kapitał zakładowy</p> <p>264 Rozrachunki z tytułu wkładów niepieniężnych na kapitał zakładowy</p> <p>265 Rozrachunki z tytułu podwyższenia kapitału ze środków własnych spółki</p> <p>266 Rozrachunki z tytułu umorzenia udziałów (akcji) własnych</p> <p>267 Rozrachunki z tytułu dywidend</p> <p>268 Rozrachunki z tytułu dopłat i zwrotu dopłat</p> <p>269 Pozostałe rozrachunki ze wspólnikami (akcjonariuszami) związane z tworzeniem, podwyższaniem i obniżaniem kapitałów własnych</p> <p>270 Odpisy aktualizujące wartość należności</p> <p>290 Konta pozabilansowe do zespołu 2</p> <p>291 Należności warunkowe</p> <p>292 Zobowiązania warunkowe</p> <p>293 Weksle obce dyskontowane lub indosowane</p> <p>ZESPÓŁ 3 – MATERIAŁY I TOWARY</p> <p>300 Rozliczenie zakupu</p> <p>301 Rozliczenie zakupu materiałów</p> <p>302 Rozliczenie zakupu usług</p> <p>303 Rozliczenie zakupu towarów</p> <p>304 Rozliczenie zakupu niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>310 Materiały</p> <p>311 Materiały na składzie</p> <p>319 Materiały w przerobie</p> <p>330 Towary</p> <p>331 Towary w detalu</p> <p>332 Towary w hurcie</p> <p>333 Towary w gastronomii</p> <p>334 Inne towary handlowe</p> <p>338 Towary poza jednostką</p> <p>339 Towary w przerobie handlowym</p> <p>340 Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów</p> <p>341 Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów</p> <p>342 Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów w detalu</p> <p>343 Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów w hurcie</p> <p>344 Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów w gastronomii</p> <p>345 Odchylenia od cen ewidencyjnych innych towarów handlowych</p> <p>346 Zarezerwowany VAT w towarach</p> <p>390 Konta pozabilansowe do zespołu 3</p> <p>391 Zapasy obce</p> <p>392 Towary przyjęte w komis</p>
---	---

<p>051 Odpisy aktualizujące wartość gruntów</p> <p>052 Odpisy aktualizujące wartość budynków, lokali oraz obiektów inżynierii lądowej i wodnej</p> <p>053 Odpisy aktualizujące wartość urządzeń technicznych i maszyn</p> <p>054 Odpisy aktualizujące wartość środków transportu</p> <p>055 Odpisy aktualizujące wartość innych środków trwałych</p> <p>056 Odpisy aktualizujące wartość praw wieczystego użytkowania gruntów</p> <p>057 Odpisy aktualizujące wartość spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych i użytkowych</p> <p>060 Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne</p> <p>061 Odpisy aktualizujące wartość kosztów zakończonych prac rozwojowych</p> <p>062 Odpisy aktualizujące wartość firmy</p> <p>063 Odpisy aktualizujące wartość innych wartości niematerialnych i prawnych</p> <p>070 Odpisy umorzeniowe środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych</p> <p>071 Umorzenie budynków, lokali oraz obiektów inżynierii lądowej i wodnej</p> <p>072 Umorzenie urządzeń technicznych i maszyn</p> <p>073 Umorzenie środków transportu</p> <p>074 Umorzenie innych środków trwałych</p> <p>075 Umorzenie praw wieczystego użytkowania gruntów oraz gruntów</p> <p>076 Umorzenie spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych i użytkowych</p> <p>077 Umorzenie kosztów zakończonych prac rozwojowych</p> <p>078 Umorzenie wartości firmy</p> <p>079 Umorzenie innych wartości niematerialnych i prawnych</p> <p>080 Środki trwałe w budowie</p> <p>081 Budynki i budowle u budowie</p> <p>082 Maszyny i urządzenia wymagające montażu</p> <p>083 Inne środki trwałe w budowie</p> <p>086 Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych w budowie</p> <p>087 Odpisy z tytułu utraty wartości budynków i budowli w budowie</p> <p>088 Odpisy z tytułu utraty wartości maszyn i urządzeń wymagających montażu</p> <p>089 Odpisy z tytułu utraty wartości innych środków trwałych w budowie</p> <p>090 Konta pozabilansowe do zespołu 0</p> <p>091 Środki trwałe w likwidacji</p> <p>092 Obce środki trwałe nieobjęte ewidencją bilansową</p> <p>093 Środki trwałe oddane w leasing</p> <p>ZESPÓŁ 1 – ŚRODKI PIENIĘŻNE, RACHUNKI BANKOWE, KREDYTY ORAZ INNE KRÓTKOTERMINOWE AKTYWA FINANSOWE</p> <p>100 Środki pieniężne w kasie</p> <p>101 Kasa krajowych środków pieniężnych</p>	<p>393 Niskocenne przedmioty w użytkowaniu</p> <p>ZESPÓŁ 4 – KOSZTY WEDŁUG RODZAJÓW I ICH ROZLICZENIE</p> <p>400 Koszty według rodzajów</p> <p>401 Amortyzacja</p> <p>402 Zużycie materiałów i energii</p> <p>403 Usługi obce</p> <p>404 Podatki i opłaty</p> <p>405 Wynagrodzenia</p> <p>406 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia</p> <p>407 Pozostałe koszty</p> <p>490 Rozliczenie kosztów</p> <p>ZESPÓŁ 5 – KOSZTY WEDŁUG TYPÓW DZIAŁALNOŚCI I ICH ROZLICZENIE</p> <p>500 Koszty działalności podstawowej</p> <p>501 Przemysłowa produkcja podstawowa</p> <p>502 Budowlana produkcja podstawowa</p> <p>503 Działalność handlowa</p> <p>504 Działalność usługowa</p> <p>505 Inna działalność podstawowa</p> <p>509 Braki</p> <p>512 Koszty ogólne budowy</p> <p>513 Koszty handlowe</p> <p>521 Koszty wydziałowe</p> <p>523 Koszty zakupu (nabycia)</p> <p>527 Koszty sprzedaży</p> <p>530 Koszty działalności pomocniczej i socjalnej</p> <p>531 Koszty działalności pomocniczej</p> <p>539 Koszty działalności socjalno-bytowej</p> <p>550 Koszty ogólnego zarządu</p> <p>580 Rozliczenie kosztów działalności</p> <p>ZESPÓŁ 6 – PRODUKTY I ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE</p> <p>600 Produkty gotowe i półfabrykaty</p> <p>601 Wyroby gotowe w magazynie</p> <p>602 Półfabrykaty</p> <p>606 Produkty poza jednostką</p> <p>620 Odchylenia od cen ewidencyjnych i odpisy aktualizujące wartość produktów</p> <p>621 Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych</p> <p>622 Odchylenia od cen ewidencyjnych półfabrykatów</p> <p>629 Odpisy aktualizujące wartość wyrobów gotowych i półfabrykatów</p> <p>630 Produkcja i usługi w toku</p> <p>640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów operacyjnych</p> <p>641 Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych</p> <p>646 Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych</p> <p>650 Rozliczenia międzyokresowe kosztów finansowych</p> <p>660 Rozliczenia międzyokresowe – aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p> <p>670 Inwentarz żywy</p>
--	--

<p>102 Kasa zagranicznych środków pieniężnych 130 Środki pieniężne na rachunkach bankowych i kredyty 131 Bieżący rachunek bankowy 132 Rachunki bankowe lokat 133 Rachunki bankowe środków wyodrębnionych 134 Akredytywy 135 Inne rachunki bankowe 136 Długoterminowe kredyty bankowe 137 Krótkoterminowe kredyty bankowe 140 Krótkoterminowe aktywa finansowe w jednostkach powiązanych 141 Udziały i akcje w jednostkach powiązanych 142 Inne papiery wartościowe w jednostkach powiązanych 143 Inne krótkoterminowe aktywa finansowe w jednostkach powiązanych 145 Krótkoterminowe aktywa finansowe w pozostałych jednostkach 146 Udziały i akcje w pozostałych jednostkach 147 Inne papiery wartościowe w pozostałych jednostkach 148 Inne krótkoterminowe aktywa finansowe w pozostałych jednostkach 150 Udziały i akcje własne do zbycia oraz umorzenia 155 Inne aktywa pieniężne 156 Weksle, czeki obce i inne środki pieniężne 159 Środki pieniężne w drodze 160 Inne inwestycje krótkoterminowe 170 Odpisy aktualizujące wartość inwestycji krótkoterminowych 171 Odpisy aktualizujące wartość krótkoterminowych aktywów finansowych w jednostkach powiązanych 172 Odpisy aktualizujące wartość krótkoterminowych aktywów finansowych w pozostałych jednostkach 173 Odpisy aktualizujące wartość innych inwestycji krótkoterminowych</p> <p>ZESPÓŁ 2 – ROZRACHUNKI I ROSZCZENIA 200 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami niepowiązanymi 201 Rozrachunki z odbiorcami krajowymi niepowiązanymi 202 Rozrachunki z dostawcami krajowymi niepowiązanymi 203 Rozrachunki z odbiorcami zagranicznymi niepowiązanymi 204 Rozrachunki z dostawcami zagranicznymi niepowiązanymi 205 Zaliczki otrzymane od odbiorców niepowiązanych 206 Zaliczki wypłacone dostawcom niepowiązanym 207 Zobowiązania wekslowe wobec jednostek niepowiązanych 210 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami powiązanymi 211 Rozrachunki z odbiorcami krajowymi</p>	<p>ZESPÓŁ 7 – PRZYCHODY I KOSZTY ZWIĄZANE Z ICH OSIĄGNIĘCIEM 700 Sprzedaż produktów 701 Sprzedaż wyrobów na kraj 702 Sprzedaż wyrobów na eksport 703 Sprzedaż usług na kraj 704 Sprzedaż usług na eksport 705 Sprzedaż pozostałych produktów na kraj 706 Sprzedaż pozostałych produktów na eksport 709 Przychody z niezakończonych usług długoterminowych 710 Koszt własny sprzedanych produktów 711 Koszt własny sprzedaży wyrobów na kraj 712 Koszt własny sprzedaży wyrobów na eksport 713 Koszt własny sprzedaży usług na kraj 714 Koszt własny sprzedaży usług na eksport 715 Koszt własny sprzedaży pozostałych produktów na kraj 716 Koszt własny sprzedaży pozostałych produktów na eksport 719 Koszt własny niezakończonych usług długoterminowych 730 Sprzedaż towarów i wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu 731 Sprzedaż hurtowa towarów 732 Sprzedaż detaliczna towarów 733 Sprzedaż towarów i posiłków w zakładach gastronomicznych 734 Pozostała sprzedaż towarów 735 Prowizja komisowa 736 Wartość sprzedaży hurtowej i towarów 737 Wartość sprzedaży detalicznej towarów 738 Wartość sprzedaży towarów i posiłków w zakładach gastronomicznych 739 Wartość pozostałej sprzedaży towarów 740 Sprzedaż materiałów i wartość sprzedanych materiałów w cenach zakupu 741 Sprzedaż materiałów 742 Sprzedaż opakowań 743 Sprzedaż odpadków 744 Sprzedaż pozostałych składników 746 Wartość w cenach zakupu sprzedanych materiałów 747 Wartość w cenach zakupu sprzedanych opakowań 748 Wartość w cenach zakupu sprzedanych odpadków 749 Wartość pozostałych sprzedanych składników 750 Przychody i koszty finansowe 751 Dywidendy i udziały w zyskach 752 Odsetki otrzymane i zarachowane 753 Przychody ze zbycia inwestycji 754 Przychody z aktualizacji wartości inwestycji 755 Inne przychody finansowe 756 Odsetki zapłacone i naliczone 757 Wartość sprzedanych inwestycji 758 Koszty z aktualizacji wartości inwestycji 759 Inne koszty finansowe 760 Pozostałe przychody i koszty operacyjne</p>
--	--

<p>powiązanymi</p> <p>212 Rozrachunki z dostawcami krajowymi powiązanymi</p> <p>213 Rozrachunki z odbiorcami zagranicznymi powiązanymi</p> <p>214 Rozrachunki z dostawcami zagranicznymi powiązanymi</p> <p>215 Zaliczki otrzymane od odbiorców powiązanych</p> <p>216 Zaliczki wypłacone dostawcom powiązanym</p> <p>217 Zobowiązania wekslowe wobec jednostek powiązanych</p> <p>220 Rozrachunki publicznoprawne</p> <p>221 Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT</p> <p>222 Rozliczenie VAT należnego</p> <p>223 Rozliczenie VAT naliczonego</p> <p>224 Rozliczenie VAT należnego i naliczonego w następujących okresach</p> <p>225 Rozrachunki z urzędami celnymi</p> <p>226 Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych</p> <p>227 Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych</p> <p>228 Rozrachunki z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych oraz innych świadczeń</p> <p>229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne</p> <p>230 Rozrachunki z pracownikami</p> <p>231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń</p> <p>234 Inne rozrachunki z pracownikami</p> <p>236 Rozrachunki z tytułu pożyczek mieszkaniowych</p> <p>240 Pozostałe rozrachunki</p> <p>241 Rozliczenie wynagrodzeń</p> <p>242 Rozrachunki z tytułu potrąceń z wynagrodzeń netto</p> <p>243 Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek</p> <p>244 Należności dochodzone na drodze sądowej</p> <p>245 Rozrachunki wewnątrzzakładowe</p> <p>246 Rozrachunki z tytułu zakupu niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>247 Rozrachunki z tytułu sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>248 Inne rozrachunki i rozliczenia</p> <p>250 Rozrachunki z tytułu pożyczek i innych rozliczeń działalności finansowej</p> <p>251 Pożyczki udzielone jednostkom powiązanym</p> <p>252 Pożyczki otrzymane od jednostek powiązanych</p> <p>253 Pożyczki udzielone pozostałym jednostkom</p> <p>254 Pożyczki otrzymane od pozostałych jednostek</p> <p>255 Rozrachunki z tytułu leasingu finansowego</p> <p>256 Rozrachunki z tytułu wypłat z zysku</p> <p>257 Rozrachunki dotyczące udziałów i obcych papierów wartościowych oraz pozostałych inwestycji</p> <p>258 Rozrachunki z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych</p>	<p>761 Przychody ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>762 Otrzymane dotacje, subwencje i dopłaty</p> <p>763 Przychody z usług obiektów socjalno-bytowych</p> <p>764 Przychody z aktualizacji wartości niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>765 Inne pozostałe przychody operacyjne</p> <p>766 Wartość sprzedanych niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>767 Dotacje, subwencje i dopłaty przekazane</p> <p>768 Koszty z aktualizacji wartości niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>769 Inne pozostałe koszty operacyjne</p> <p>770 Zyski nadzwyczajne</p> <p>771 Straty nadzwyczajne</p> <p>790 Obroty wewnętrzne</p> <p>791 Koszt obrotów wewnętrznych</p> <p>ZESPÓŁ 8 – KAPITAŁY (FUNDUSZE) WŁASNE, FUNDUSZE SPECJALNE, REZERWY ORAZ WYNIK FINANSOWY</p> <p>800 Kapitały (fundusze) własne</p> <p>801 Kapitał (fundusz) zakładowy</p> <p>802 Kapitał (fundusz) zapasowy</p> <p>803 Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny</p> <p>804 Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe</p> <p>805 Fundusze wydzielone</p> <p>806 Kapitał wspólników w spółkach osobowych</p> <p>820 Rozliczenie wyniku finansowego</p> <p>830 Rezerwy</p> <p>831 Rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego</p> <p>832 Rezerwy na przewidywane koszty i straty oraz inne zobowiązania spowodowane restrukturyzacją</p> <p>834 Pozostałe rezerwy</p> <p>840 Rozliczenia międzyokresowe przychodów</p> <p>841 Ujemna wartość firmy</p> <p>842 Otrzymane i należne środki od kontrahentów na poczet przyszłych świadczeń</p> <p>843 Otrzymane nieodpłatnie niefinansowe aktywa trwałe</p> <p>844 Otrzymane środki pieniężne na sfinansowanie nabycia środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, a w tym prac rozwojowych</p> <p>845 Pozostałe rozliczenia międzyokresowe przychodów</p> <p>850 Fundusze specjalne</p> <p>851 Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych</p> <p>859 Inne fundusze specjalne</p> <p>860 Wynik finansowy</p> <p>870 Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego</p> <p>871 Podatek dochodowy</p> <p>872 Inne obowiązkowe obciążenia wyniku</p>
--	---