

MODEL RACHUNKOWOŚCI W ZARZĄDZANIU PROJEKTAMI EUROPEJSKIMI

Streszczenie rozprawy doktorskiej

W perspektywie finansowej 2014-2020 Polska jest głównym beneficjentem funduszy unijnych przeznaczonych na politykę spójności. Na realizację celów związanych z polityką spójności Unia Europejska (UE) ma przekazać 76,614 mld euro¹, z czego około 15,772 mld euro² na wdrażanie projektów spójnych z priorytetami krajowych i regionalnych programów operacyjnych mają otrzymać polskie przedsiębiorstwa.

Dotacje unijne są atrakcyjnym źródłem finansowania rozwoju przedsiębiorstw. Firmy mogą ubiegać się o wsparcie ze środków unijnych na rozpoczęcie działalności gospodarczej, zakup maszyn, urządzeń, wartości niematerialnych i prawnych, prowadzenie prac badawczo-rozwojowych, inwestycje w kapitał ludzki, udział w targach międzynarodowych i misjach gospodarczych, wdrażanie nowych produktów i technologii, doradztwo biznesowe oraz wiele innych form aktywności. Dotacje przynoszą pozytywne efekty, wśród których należy w szczególności wymienić: wzrost przychodów ze sprzedaży, zwiększenie innowacyjności majątku trwałego, zwiększenie jakości produktów/usług, wzrost zatrudnienia, poprawę sytuacji majątkowo-finansowej oraz zwiększenie rentowności i konkurencyjności prowadzonej działalności.

Unia Europejska, przekazując fundusze unijne, wymaga przejrzystych procedur ich wydatkowania. Każdy beneficjent jest zobowiązany do wyodrębniania w ewidencji księgowej lub podatkowej wszystkich transakcji związanych z realizowanymi projektami unijnymi. W przypadku jednostek prowadzących ewidencję zgodnie z ustawą o rachunkowości³, zachodzi konieczność modyfikacji zakładowego planu kont, w sposób który umożliwi pozyskanie szczegółowych informacji o przebiegu realizacji projektu, poniesionych wydatkach w ramach projektu (kwalifikowalnych i niekwalifikowalnych) oraz majątku trwałym nabytym przy współfinansowaniu funduszy unijnych. W trakcie kontroli projektu dane z ewidencji rachunkowej są sprawdzane i porównywane z danymi liczbowymi przedstawionymi przez beneficjenta w dokumentacji rozliczeniowej, która jest podstawą wypłaty dotacji.

¹ *Programowanie perspektywy 2014-2020 – Umowa partnerstwa*, Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju, s. 165, <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/umowa-partnerstwa/> (dostęp: grudzień 2017).

² M. Krasuska: *Fundusze unijne w nowej perspektywie 2014-2020*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa 2014.

³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.

Problematyka dostosowania rachunkowości do potrzeb pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych jest przedmiotem rozważań w literaturze. Dotychczasowe badania w obszarze rachunkowości projektów unijnych skupiają się na problemach dostosowania polityki rachunkowości do wymogów funduszy unijnych⁴, ewidencji⁵ i dokumentowania kosztów projektów⁶, prezentacji dotacji w sprawozdaniu finansowym⁷, dostosowania zakładowego planu kont do rachunkowości małych firm korzystających z dotacji unijnych⁸, pomiaru dochodów z projektów unijnych⁹, braku porównywalności informacji o skutkach jakie wywołuje dotacja w sprawozdaniach finansowych¹⁰. W pracach naukowych niewiele miejsca poświęca się problemowi wykorzystania danych finansowo-księgowych do zarządzania projektami unijnymi.

Prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej projektu jest obowiązkiem każdego beneficjenta funduszy unijnych. Wyodrębnienie zdarzeń związanych projektem w księgach rachunkowych pozwala prześledzić każdy wydatek poniesiony w projekcie oraz zbadać, czy został on dokonany w sposób prawidłowy. Zapisy dokonywane w ewidencji księgowej na wydzielonych kontach mogą być również istotnym źródłem informacji podczas podejmowania decyzji menedżerskich. Aby informacje finansowo-księgowe były użyteczne dla menedżerów projektów, konieczna jest modyfikacja zakładowego planu kont, zgodnie z potrzebami bieżącego zarządzania przedsięwzięciem.

Na tym tle zarysowuje się problem badawczy związany z rozpoznaniem możliwości zwiększenia użyteczności danych finansowo-księgowych w zarządzaniu projektami europejskimi. **Głównym celem** rozprawy jest *opracowanie modelu rachunkowości finansowej dostosowanego do potrzeb zarządzania projektami dofinansowanymi z funduszy*

⁴ K. Kobiela-Pionnier: *Polityka rachunkowości w zakresie pomocy publicznej oraz jej wpływ na jakość sprawozdania finansowego*, w: *Polityka rachunkowości jednostki a jakość sprawozdania finansowego*, pr. zbior. pod red. D. Mikulskiej, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2012, s. 75-91; K. Zasiewska: *Polityka rachunkowości jednostek realizujących projekty współfinansowane z funduszy strukturalnych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 2013, nr 131, Szkoła Główna Handlowa, s. 127-139.

⁵ I. Majchrzak: *Modyfikacja zakładowego planu kont na potrzeby ewidencji kosztów projektów współfinansowanych ze środków unijnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 668, „Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, 2011, nr 41, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, s. 199-209.

⁶ I. Majchrzak: *Dokumentacja wydatków i kosztów projektów współfinansowanych ze środków unijnych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2013, nr 58, s. 99-108.

⁷ M. Wrona, K. Żuk: *Przychody z tytułu dotacji unijnych w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 2010, tom 54 (110), s. 221-234.

⁸ M. Osikowicz: *Fundusze unijne a zapotrzebowanie małych firm na rachunkowość*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 515, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2008, nr 13, s. 211-221.

⁹ W. Gos: *Ustalanie i monitorowanie dochodu z projektów unijnych*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2016, nr 268, s. 82-93.

¹⁰ A. Zawadzki: *Standardy sprawozdawczości w zakresie środków unijnych w polskich spółkach notowanych na NewConnect*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2014, nr 329, s. 317-325; A. Zawadzki: *Porównywalność sprawozdań finansowych podmiotów korzystających z dotacji unijnych*, w: *Współczesne problemy i kierunki transformacji rachunkowości i rewizji finansowej*, pr. zbior. pod red. A. Kuzior, A. Szewieczek, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, 148-157.

unijnych. Osiągnięcie tak sformułowanego celu głównego pracy determinuje przyjęcie następujących **celów cząstkowych**:

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

Na użytek pracy postawiono następującą **hipotezę badawczą**: *prowadzenie przez przedsiębiorstwa wyodrębnionej ewidencji księgowej projektów europejskich jest ściśle podporządkowane wymogom rozliczania dotacji, natomiast w niewystarczającym stopniu zaspokaja potrzeby informacyjne menedżerów projektu.*

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

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

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

Sposoby modyfikacji zakładowego planu kont na potrzeby kontroli i sprawozdawczości projektów unijnych są przedmiotem rozważań w rozdziale trzecim. Istotne dla dalszych badań było określenie zakresu ewidencji obowiązkowo prowadzonej

w księgach rachunkowych oraz wskazanie ewidencji fakultatywnych, które mogą wzbogacić zakres informacji o projektach.

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

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

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

Badania empiryczne były realizowane trzema metodami: wywiady pośrednie (metoda ankietowa), wywiady bezpośrednie oraz analiza dokumentów. Podstawową metodą była metoda ankietowa. Pozostałe dwie metody, zastosowane w pracy, miały na celu potwierdzenie i uzupełnienie wniosków uzyskanych w badaniu ankietowym.

Celem badania ankietowego była analiza kluczowych problemów związanych z realizacją projektów europejskich, a także ocena dostosowania sposobu prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej do potrzeb informacyjnych instytucji finansujących oraz menedżerów zarządzających projektami. Badanie przeprowadzono wśród 218 przedsiębiorstw zlokalizowanych na terenie całego kraju. Respondentami były firmy, które korzystały z dotacji unijnych oraz podlegały obowiązkowi ewidencji operacji gospodarczych zgodnie z ustawą o rachunkowości. Wśród badanych jednostek dominowały średnie przedsiębiorstwa (44,95%). Mniej liczną grupę stanowiły małe przedsiębiorstwa (29,82%) oraz mikroprzedsiębiorstwa (25,23%).

Z uwagi na fakt, iż fundusze unijne dla sektora MŚP są przekazywane głównie za pośrednictwem programów regionalnych, badanie zawężono do podmiotów, które korzystały

z 16 regionalnych programów operacyjnych (RPO). Przedmiotem badań były projekty realizowane w latach 2009-2014.

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

Uzupełnieniem badania ankietowego były wywiady bezpośrednie przeprowadzone 16.10.2017 r. z inspektorami zatrudnionymi w Wydziale Wdrażania RPO w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Zachodniopomorskiego. Przedmiotem badania były nieprawidłowości w prowadzeniu rachunkowości projektów dofinansowanych ze środków RPO dla Województwa Zachodniopomorskiego. Wywiady bezpośrednie miały formę wywiadu swobodnego, podczas którego uczestnicy badania dzielili się doświadczeniami zdobytymi w trakcie prowadzonych kontroli u beneficjentów. Horyzont czasowy badania dotyczył projektów realizowanych w perspektywie 2007-2013 oraz 2014-2020.

Dokonano również analizy informacji o wynikach kontroli NIK, które prowadzono wśród przedsiębiorstw realizujących projekty dofinansowane w ramach wybranych krajowych i regionalnych programów operacyjnych (analiza dokumentów). Celem tej analizy było pozyskanie szczegółowych informacji o problemach występujących przy rozliczaniu dotacji. Horyzontem czasowym badania objęto kontrole NIK realizowane w latach 2011-2016.

Przeprowadzone badania empiryczne umożliwiły sformułowanie następujących wniosków:

1. Większość przedsiębiorstw wykorzystuje dane finansowo-księgowe do analizy wpływów i wydatków w projektach;
2. Beneficjenci nie mają problemów z prawidłową rozbudową kont księgowych dla potrzeb rozliczenia dotacji;
3. Z wywiadów przeprowadzonych z inspektorami oraz analizy raportów NIK wynika, że nieprawidłowości w prowadzeniu rachunkowości projektów unijnych są ujawniane rzadko i dotyczą głównie naruszeń przepisów prawa bilansowego i prawa podatkowego;
4. Przedsiębiorstwa, prowadząc wyodrębnioną ewidencję księgową, korzystają głównie z kont wymaganych do rozliczenia dofinansowania (konta obligatoryjne), natomiast w niewielkim zakresie wzbogacają ewidencje wprowadzając konta dodatkowe (fakultatywne);

5. Wyniki kontroli NIK wskazują, że większość firm nie ma problemów z uzyskaniem zakładanego poziomu wskaźników produktu. Większe trudności sprawia beneficjentom osiągnięcie odpowiednich wskaźników rezultatu;
6. Beneficjenci często zgłaszali problemy związane koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów nieuwzględnionych w budżecie projektu oraz trudności z utrzymaniem płynności finansowej w projekcie. Wskazane problemy stwarzały wysokie zagrożenia dla powodzenia przedsięwzięcia, szczególnie w projektach o większych nakładach inwestycyjnych;
7. Menedżerowie analizują informacje finansowo-księgowe na temat projektów z częstotliwością większą niż częstotliwość sporządzania sprawozdań z realizacji projektów (wniosków o płatność). Obowiązek składania wniosków o płatność dotyczy terminów kwartalnych. Tymczasem najwięcej raportów zarządczych jest dostarczanych menedżerom w terminach miesięcznych oraz *ad hoc*;
8. Znaczny zakres informacji przekazywanych menedżerom do zarządzania projektami nie jest objęty szczegółową (odrębną) ewidencją księgową. Brak wyodrębnienia w księgach rachunkowych odpowiedniego zakresu danych sprawia, że sporządzanie raportów zarządczych jest bardziej czasochłonne ze względu na konieczność przeanalizowania dużej liczby zapisów księgowych oraz „ręcznego” wyodrębniania obrotów dotyczących projektów.

Przeprowadzone studia literaturowe oraz wnioski z badań empirycznych upoważniają do pozytywnego zweryfikowania hipotezy badawczej oraz uzasadniają potrzebę opracowania **modelu rachunkowości finansowej** dostosowanego do wymagań informacyjnych zarządzających projektami europejskimi. Przy prezentacji modelu sprecyzowano zakres prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej, opisano sposób rozbudowy kont, zaprezentowano przykładowy wykaz kont, który może być uwzględniony w zasadach (polityce) rachunkowości beneficjenta, a także przedstawiono możliwości wykorzystania modelu w praktyce.

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

W ramach drugiego obszaru rachunkowość powinna umożliwiać pozyskiwanie informacji niezbędnych do zapewnienia kontroli wykorzystania środków pieniężnych oraz monitorowania przepływów gotówkowych w projekcie. Wiąże się to z koniecznością

wyodrębniania w ewidencji księgowej nie tylko środków pieniężnych, ale również rozrachunków związanych z realizowanym projektem.

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

- 1) kosztów projektu,
- 2) środków pieniężnych w projekcie,
- 3) rozrachunków dotyczących projektu,
- 4) podatku VAT od wydatków ponoszonych w projekcie,
- 5) aktywów trwałych dotyczących projektu unijnego,
- 6) przychodów z tytułu dotacji,
- 7) dochodów uzyskiwanych podczas realizacji projektu,
- 8) zadłużenia zaciągniętego na realizację projektu oraz kosztów finansowania tego zadłużenia.

W celu ujednoczenia zasad ewidencji zdarzeń związanych z projektami unijnymi postuluje się wyodrębnianie kont bilansowych za pomocą kont syntetycznych, natomiast kont wynikowych przy użyciu kont analitycznych. Wyjątkiem od tej reguły są ewidencje dotyczące zobowiązań wobec instytucji publiczno-prawnych oraz ewidencje podatku VAT, które ze względu na liczne obowiązki informacyjne, będą prowadzone na kontach analitycznych. W modelu zaleca się, aby ewidencja kosztów projektu przebiegała w dwóch zespołach jednocześnie: zespole 4 i 9.

W ramach zespołu 4 powinna być prowadzona ewidencja kosztów projektu nakierowana na odbiorców zewnętrznych. Ewidencja analityczna na kontach kosztów rodzajowych będzie uwzględniać koszty dotyczące działalności statutowej i projektów, koszty stanowiące oraz niestanowiące koszty uzyskania przychodu, koszty kwalifikowalne i niekwalifikowalne, źródła finansowania (dotacja UE, wkład własny).

Z perspektywy menedżerów projektu kluczowe znaczenie ma ewidencja kosztów prowadzona w zespole 9. Ewidencja kosztów przedsięwzięcia prowadzona w tym zespole powinna dostarczać informacji niezbędnych do zarządzania kosztami projektu. W tym celu można na przykład wprowadzić do analityki pozycje określone w budżecie kosztów projektu.

Dla zapewnienia menedżerom informacji niezbędnych do zarządzania finansami projektu zaleca się wprowadzenie obowiązku dokonywania rozliczeń w projekcie w ramach odrębnego rachunku bankowego. Wyodrębniona ewidencja środków pieniężnych powinna być prowadzona w powiązaniu z kontami rozrachunkowymi oraz aktywami trwałymi nabytymi w ramach projektu z podziałem na źródła finansowania (dotacje/wkład własny).

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

Podsumowując, zaprezentowane w pracy wyniki studiów literaturowych oraz badań empirycznych stanowią wkład w rozwój wiedzy w dyscyplinie finanse. Za najważniejsze osiągnięcia naukowe w rozprawie można uznać:

- usystematyzowanie zakresu informacji wymaganego na potrzeby pozyskiwania i rozliczania dotacji unijnych,
- sprecyzowanie potrzeb informacyjnych zarządzających projektami europejskimi,
- zidentyfikowanie problemów występujących w trakcie realizacji projektów oraz ocena ich zagrożeń,
- zaprezentowanie sposobu rozbudowania ewidencji księgowej umożliwiającego pozyskiwanie informacji do zarządzania kosztami i finansami projektu,
- wskazanie możliwości wykorzystania danych księgowych do tworzenia raportów zarządczych za pomocą arkuszy kalkulacyjnych.

Osiągnięcie celów cząstkowych oraz celu głównego rozprawy pozwoliło na przygotowanie propozycji zakresu zmian w systemie rachunkowości, który umożliwi pozyskiwanie szerokiego zakresu informacji finansowych niezbędnych do podejmowania optymalnych decyzji zarządczych w projektach europejskich.