



**INFRASTRUKTURA
I ŚRODOWISKO**
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI



MINISTERSTWO
ROZWOJU
REGIONALNEGO

UNIA EUROPEJSKA
FUNDUSZ SPÓJNOŚCI
EUROPEJSKI FUNDUSZ
ROZWOJU REGIONALNEGO



Podręcznik kontroli wyodrębnionej ewidencji księgowej u beneficjenta POIiŚ

Szkolenie finansowane przez Unię Europejską ze środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego oraz budżetu państwa w ramach pomocy technicznej Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko

SPIS TREŚCI

SPIS TREŚCI	2
I. CEL I PODSTAWA PROWADZENIA WYODRĘBNIONEJ KSIĘGOWOŚCI PROJEKTU W PRAWIE UNIJNYM I POLSKIM,.....	4
1. PODRĘCZNIK WDRAŻANIA PROGRAMU OPERACYJNEGO INFRASTRUKTURA I ŚRODOWISKO (WERSJA 2.0 Z MARCA 2010 R.)	5
2. INSTRUKCJA WYPEŁNIANIA WNIOSKU O PŁATNOŚĆ	6
3. UMOWA O DOFINANSOWANIE.....	6
II. PRZEPISY REGULUJĄCE PRYZNAWANIE I ROZLICZANIE DOTACJI ZE ŚRODKÓW UNIJNYCH.....	8
1. REGULACJE UNIJNE	8
2. REGULACJE KRAJOWE	9
3. INNE DOKUMENTY	12
4. REGULACJE WEWNĘTRZNE JEDNOSTKI ORGANIZACYJNEJ	12
III. POLITYKA RACHUNKOWOŚCI.....	13
IV. PODSTAWOWE ZASADY RACHUNKOWOŚCI I ZASADY EWIDENCJI POSZCZEGÓLNYCH RODZAJÓW OPERACJI KSIĘGOWYCH	16
1. PODSTAWOWE ZASADY RACHUNKOWOŚCI	16
a. Zasada podwójnego zapisu	16
b. Zasada memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy)	17
c. Zasada współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2 ustawy).....	17
d. Zasada istotności (art. 4 ust.3).....	17
2. METODY EWIDENCJI PRZYCHODÓW Z DOTACJI	18
a. Metoda wynikowa (zwana też przychodową).....	18
b. Metoda kapitałowa (zwana również metodą funduszową).....	19
3. MOMENT ZAKWALIFIKOWANIA DOTACJI DO PRZYCHODÓW	21
4. ZASADY EWIDENCJI KOSZTÓW FINANSOWANYCH DOTACJĄ	25
a. Ewidencja kosztów w przypadku dotacji do aktywów.....	29
b. Ewidencja kosztów w przypadku dotacji do przychodów	30
5. KWALIFIKOWANIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH	30
6. ODPISY AMORTYZACYJNE	33
V. DOSTOSOWANIE POLITYKI (ZASAD) RACHUNKOWOŚCI	35
1. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH ORAZ ICH UMORZENIE	35
2. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH	39
3. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA ROZRACHUNKÓW	40
4. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA KOSZTÓW	42
5. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA PRZYCHODÓW	44
6. WYODRĘBNIONA EWIDENCJA W JEDNOSTKACH SFERY FINANSÓW PUBLICZNYCH	45
7. ZAKŁADOWY PLAN KONT	46
8. ODPOWIEDNI KOD KSIĘGOWY	52

VI. KWESTIE SZCZEGÓŁOWE ZWIĄZANE Z WPROWADZENIEM WYODRĘBNIONEJ EWIDENCJI LUB KODU KSIĘGOWEGO.....	54
1. WYODRĘBNIENIE OPERACJI MAJĄCYCH MIEJSCE PRZED PODPISANIEM UMOWY	54
2. OBOWIĄZEK WYODRĘBNIENIA WSZYSTKICH KOSZTÓW (KWALIFIKOWALNYCH I NIEKWALIFIKOWALNYCH).....	57
3. KONSEKWENCJE ZWIĄZANE Z BRAKIEM PROWADZENIA PRZEZ BENEFICJENTA WYODRĘBNIONEJ EWIDENCJI	57
4. WARUNKI PRZEKSIEGOWAŃ WYDATKÓW ZA EWIDENCJONOWANYCH NA “8” I “9” PO ZAKOŃCZENIU ROKU BUDŻETOWEGO	59
5. KONTROLA PRAWIDŁOWOŚCI ZASTOSOWANIA WYODRĘBNIONEJ EWIDENCJI I KODU KSIĘGOWEGO.....	61
6. PROCEDURA KONTROLNA.....	62
7. NAJCZĘŚCIEJ POPEŁNIANE BŁĘDY PODCZAS TWORZENIA WYODRĘBNIONEJ EWIDENCJI KSIĘGOWEJ I KODU KSIĘGOWEGO.....	71
ZAŁĄCZNIKI	73

I. Cel i podstawa prowadzenia wyodrębnionej księgowości projektu w prawie unijnym i polskim,

Komisja Europejska w trosce o prawidłowe i efektywne rozliczanie środków z dotacji unijnych nałożyła na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia, by proces wyboru i realizacji projektów współfinansowanych z dotacji unijnych przebiegał zgodnie z wydanymi w tym celu rozporządzeniami unijnymi. Państwa Członkowskie mogą dodatkowo stosować własne, bardziej rygorystyczne przepisy i wymogi, które jednak muszą pozostawać w zgodzie z rozporządzeniami organów wspólnotowych.

Jednym z podstawowych przepisów unijnych jest Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999

Zgodnie z art. 60 tego Rozporządzenia, Instytucja zarządzająca odpowiada za zarządzanie programami operacyjnymi i ich realizację zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami, w tym m.in. **zapewnienie utrzymywania przez beneficjentów i inne podmioty uczestniczące w realizacji operacji odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z projektem, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych.**

Odrębna dokonana w prawidłowy sposób ewidencja ma być gwarancją rzetelnego i terminowego rozliczenia wydatków kwalifikowanych. Księgowe wyodrębnienie operacji w projektach finansowanych dotacją w znacznym stopniu ułatwia też kontrolę prawidłowości ich wykorzystania.

Zapisy przywołanego wyżej rozporządzenia są w tym zakresie bardzo ogólne i nie wskazują w jaki sposób to wyodrębnienie ma nastąpić. Ponieważ jednak zaznaczają one, że ma się to odbyć bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych (zasad obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich) należy odnieść się do przepisów prawa polskiego. Spośród tych przepisów należy wymienić:

- ustawę o rachunkowości z 29 września 1994 r. (tekst jednolity Dz. U. z 2009 r. nr 152, poz. 1223, nr 157, poz. 1241, nr 165, poz. 1316 oraz z 2010 r. nr 47, poz. 278)
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15.11.2001 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)
- ustawy systemowe regulujące zasady tworzenia poszczególnych jednostek (np. oświata, kultura, ochrona zdrowia itp.).

Wspomniane przepisy określają jednak tylko w sposób ogólny zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie odnosząc się w żaden sposób do zasad ewidencjonowania operacji finansowanych dotacją unijną. Jedyne odniesienie do środków unijnych pojawia się w art. 30 ust. 2 ustawy o rachunkowości i dotyczy zasad wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych. Zgodnie z tym przepisem:

(...) Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia - o ile odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych nie stanowią inaczej - odpowiednio po kursie:

- 1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji - w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań;*
- 2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski z dnia poprzedzającego ten dzień - w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji. (...)"*

W tej sytuacji musimy poszukać innych źródeł informacji na ten temat. Są nimi różnego rodzaju dokumenty ustanawiane przez Instytucje Zarządzające poszczególnymi programami operacyjnymi. W przypadku Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko będą to np.:

1. Podręcznik Wdrażania Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko (wersja 2.0 z marca 2010 r.)

W punkcie 7b podręcznika - Procedury stosowane przez beneficjenta (str. 34) - przedstawiono wymogi dotyczące m.in. wyodrębnionej ewidencji księgowej:

(...) Beneficjent powinien posiadać i stosować procedury dotyczące:

- polityki rachunkowości, wraz z zakładowym planem kont uwzględniającym obowiązek stosowania odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich operacji związanych z projektem,

2. Instrukcja wypełniania wniosku o płatność

W części „Inne wymagania niezbędne w celu prawidłowej realizacji projektu w zakresie dokumentowania ponoszonych wydatków” zapisano:

„(...) W polityce rachunkowości należy opisać, wyodrębnioną dla potrzeb projektu, ewidencję księgową.

Ewidencja kont analitycznych dla danego projektu powinna być zaprojektowana ze szczególną uwagą, ułatwiając czerpanie danych do sprawozdań.”

Z zapisu tego można byłoby wnioskować, że jedyną formą wyodrębnienia zapisów księgowych powinno być utworzenie księgowych kont analitycznych. Nie należy jednak traktować tego zapisu zbyt rygorystycznie, gdyż dopuszczalną formą jest również założenie dodatkowych kont syntetycznych jak również (pod pewnymi warunkami) prowadzenie ewidencji pozabilansowej.

3. Umowa o dofinansowanie

W ogólnym wzorze umowy o dofinansowanie, zapisy dotyczące wyodrębnionej ewidencji pojawiają się w dwóch paragrafach, które cytujemy poniżej:

§ 14.

Ewidencja księgowa i archiwizacja danych

- 1. Beneficjent zobowiązuje się do prowadzenia dla Projektu odrębnej informatycznej ewidencji księgowej kosztów, wydatków i przychodów lub stosowania w ramach istniejącego informatycznego systemu ewidencji księgowej odrębnego kodu księgowego umożliwiającego identyfikację wszystkich transakcji i poszczególnych operacji bankowych związanych z Projektem, oraz dokonywania księgowania środków zgodnie z obowiązującymi przepisami.*

§ 15.

Kontrola

1. Wszystkie dokumenty oraz zapisy księgowe związane z realizacją Projektu podlegają kontroli prowadzonej przez Instytucję Wdrażającą, IP, IZ, IC, Instytucję Audytową, Komisję Europejską, Europejski Trybunał Obrachunkowy oraz inne właściwe organy kontroli. Beneficjent zobowiązany jest zapewnić dostęp do dokumentacji i poddać się prowadzonym kontrolom.

Analizując treść paragrafu 14 należy zwrócić uwagę, że zapisy umowy zobowiązują beneficjenta do prowadzenia ewidencji wyłącznie w formie informatycznej. Nie dopuszcza się więc prowadzenia tej ewidencji ręcznie. Tymczasem, chociaż rzadko, zdarza się jeszcze, że księgi są prowadzone ręcznie, np. w formie tzw. „amerykanki”.

Ponadto, zgodnie z tym paragrafem wyodrębniona ewidencja ma dotyczyć kosztów, wydatków (operacji bankowych i kasowych) oraz przychodów. Nie ma więc obowiązku wyodrębniania księgowego rozrachunków.

Analizując powyższe dokumenty należy stwierdzić, że również w nich nie znajdziemy odpowiedzi w jaki sposób ma być prowadzona wyodrębniona ewidencja. Zapisy ograniczają się wyłącznie do tego, że taka ewidencja ma być.

Powstaje zatem pytanie, na czym ma polegać „odrębny system księgowy” lub „odpowiedni kod księgowy”. Z pewnością nie mogą to być odrębne księgi rachunkowe. Na to nie pozwalają ani przepisy międzynarodowe (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości), ani przepisy krajowe (ustawa o rachunkowości oraz Krajowe Standardy Rachunkowości).

Zapewnienie oddzielnego systemu rachunkowości albo odpowiedniego kodu księgowego oznacza obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji, przez którą należy rozumieć ewidencję wyodrębnioną w ramach już prowadzonych przez daną jednostkę ksiąg rachunkowych. Powinno to polegać na wyodrębnieniu operacji związanych z otrzymaniem i wykorzystaniem funduszy Unii Europejskiej poprzez wprowadzenie odpowiednich zapisów do polityki rachunkowości Beneficjenta. Do zakładowego planu kont należy natomiast wprowadzić odrębne konta syntetyczne, analityczne lub pozabilansowe w takim układzie, aby możliwe było spełnienie wymagań w zakresie kontroli (wewnętrznej i zewnętrznej) wykorzystania tych środków.

II. Przepisy regulujące przyznawanie i rozliczanie dotacji ze środków unijnych

Przepisy regulujące proces pozyskania i rozliczenia dotacji można podzielić na trzy podstawowe grupy:

- 1) regulacje unijne,
- 2) regulacje krajowe,
- 3) regulacje wewnętrzne jednostki organizacyjnej.

1. Regulacje unijne

Do najważniejszych przepisów regulujących zasady rozliczeń środków przyznanych na lata 2007-2013 należą:

- 1) Rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999.

Rozporządzenie to określa zadania Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR), zakres udzielanego z niego wsparcia w ramach celów: Konwergencja, Konkurencyjność regionalna i zatrudnienie oraz Europejska współpraca terytorialna, a także zasady dotyczące kwalifikowalności do wsparcia.

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

Rozporządzenie to ustanawia ogólne zasady dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR), Europejskiego Funduszu Społecznego (EFS) oraz Funduszu Spójności, bez uszczerbku dla szczególnych przepisów ustanowionych w rozporządzeniach (WE) nr 1080/2006, (WE) nr 1081/2006 oraz (WE) nr 1084/2006. Określa ono cele, do których realizacji mają przyczyniać się fundusze strukturalne i Fundusz Spójności kryteria kwalifikowalności państw członkowskich i regionów w ramach tych funduszy, dostępne zasoby finansowe oraz kryteria ich alokacji.

- 3) Rozporządzenie Rady (WE) nr 1084/2006 z 1 lipca 2006 r. ustanawiające Fundusz Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1164/94.

Przepisy Rozporządzenia ustanawiają Fundusz Spójności w celu wzmocnienia spójności ekonomicznej i społecznej Wspólnoty na rzecz promowania trwałego rozwoju.

- 4) Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1828/2006 z 8 grudnia 2006 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego.
- 5) Komunikat wyjaśniający Komisji Europejskiej dotyczący prawa wspólnotowego obowiązującego w dziedzinie udzielania zamówień, które nie są lub są jedynie częściowo objęte dyrektywami w sprawie zamówień publicznych.
- 6) Wytyczne Komisji Europejskiej w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013.

Zgodnie z powołanymi przepisami obowiązkiem państw członkowskich jest zapewnienie, by proces wyboru i realizacji projektów współfinansowanych z dotacji unijnych przebiegał zgodnie z ww. rozporządzeniami. Państwa członkowskie mogą dodatkowo stosować własne, bardziej rygorystyczne przepisy i wymogi, które jednak muszą pozostawać w zgodzie z rozporządzeniami organów wspólnotowych.

2. Regulacje krajowe

W polskim systemie prawnym podstawowym aktem prawnym regulującym kwestie korzystania ze środków pomocowych Unii Europejskiej są **Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007–2013 (NSRO)**.

NSRO określane również jako Narodowa Strategia Spójności (NSS) ustalają zasady realizacji w latach 2007–2013 na terytorium Polski Polityki Spójności Unii Europejskiej. Wymóg przygotowania NSRO wynika z Rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 r. z dnia 11 lipca 2006 r. Opracowanie NSRO i ich akceptacja przez Komisję Europejską były niezbędne do przyjęcia przez Komisję programów operacyjnych i w konsekwencji uruchomienia środków z funduszy strukturalnych.

NSRO to dokument strategiczny określający priorytety i obszary wykorzystania oraz system wdrażania funduszy unijnych: Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR),

Europejskiego Funduszu Społecznego (EFS) oraz Funduszu Spójności w ramach budżetu Wspólnoty na lata 2007–13. Celem strategicznym NSS jest tworzenie warunków dla wzrostu konkurencyjności gospodarki polskiej opartej na wiedzy i przedsiębiorczości, zapewniającej wzrost zatrudnienia oraz wzrost poziomu spójności społecznej, gospodarczej i przestrzennej.

Drugim bardzo ważnym aktem prawnym jest **ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych** (Dz. U. z 2009 r. nr 157, poz. 1240 oraz z 2010 r. nr 28, poz. 146).

Zgodnie z art. 5 ww. ustawy środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej są środkami publicznymi. Przepisy ustawy stosuje się więc do wszystkich podmiotów w zakresie, w jakim wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami.

Z dniem 1 stycznia 2010 r. weszły w życie przepisy znowelizowanej ustawy o finansach publicznych.

Ustawa wprowadza istotne zmiany w systemie wdrażania Funduszy Europejskich. Dotyczą one przede wszystkim systemu finansowania realizacji programów, ale również systemu instytucjonalnego. Nowe przepisy ustanawiają instytucję Płatnika, którego rolę pełnić będzie Bank Gospodarstwa Krajowego (BGK).

W nowym systemie środki UE są wyłączone z budżetu państwa. Utworzony został **budżet środków europejskich**, przeznaczony do finansowania programów. Pieniądze z tego budżetu będą przekazywane bezpośrednio do beneficjenta w formie **płatności** (a nie dotacji rozwojowej) wypłacanej przez BGK. Wypłata uruchamiana jest na podstawie zlecenia wystawianego przez instytucję podpisującą z beneficjentem umowę o dofinansowanie.

Nowa ustawa o finansach publicznych przewiduje, że współfinansowanie krajowe, czyli część dofinansowania projektu pochodząca z budżetu państwa będzie przekazywana beneficjentowi w formie **dotacji celowej** przez właściwego dysponenta części budżetowej, bezpośrednio albo za pośrednictwem BGK.

Przepisami krajowymi regulującymi zasady prowadzenia rachunkowości są:

- 1) ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.),
- 2) 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. Nr 137, poz. 1539 z późn. zm.),

3) 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)

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

Te właśnie przepisy będą przedmiotem szczególnej uwagi w niniejszym opracowaniu.

Wykaz innych aktów prawnych istotnych dla prawidłowego rozliczania dotacji:

a) ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2007 r. nr 223, poz. 1655, ost. zm. z 2009 r. nr 223, poz. 1778);

b) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. nr 54, poz. 535, ost. zm. 2010 r. nr 57, poz. 357 i nr 75, poz. 473);

c) ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. nr 156, poz. 1118 z późn. zm.);

d) ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2005 r. nr. 172, poz. 1440);

e) ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, ost. zm. z 2010 r. Nr 47, poz. 278);

f) ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz. U. z 2004 r. nr 92, poz. 880);

g) ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2001 r. ,poz. 747) ;

h) ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz, U. z 2008 r., poz.150);

i) ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. nr 16, poz. 93, ost. zm. z 2010 r. nr 40, poz. 222);

j) ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz. U. z 2003 r. poz. 721);

k) ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2003 r., Nr 86, poz.789);

l) ustawa z dnia z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz. U z 2008 r. nr. 227. Poz. 1505 z późn. zm.).

3. Inne dokumenty

- a) Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko,
- b) Szczegółowy Opis Priorytetów Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko,
- c) Krajowe wytyczne dotyczące kwalifikowania wydatków w ramach Funduszy, Strukturalnych i Funduszu Spójności w okresie programowania 2007-2013,
- d) Wytyczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko,
- e) Wytyczne w zakresie jednolitego systemu zarządzania i monitorowania projektów indywidualnych, zgodnych z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju,
- f) Wytyczne w zakresie wybranych zagadnień związanych z przygotowaniem projektów inwestycyjnych, w tym projektów generujących dochód,
- g) Wytyczne do przygotowania inwestycji w zakresie środowiska współfinansowanych przez Fundusz Spójności i Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego w latach 2007-2013,
- h) Wytyczne w zakresie sprawozdawczości w ramach POIiŚ oraz Zalecenia w zakresie wzoru wniosku beneficjenta o płatność w ramach POIiŚ".

4. Regulacje wewnętrzne jednostki organizacyjnej

Wśród regulacji wewnętrznych wymienić należy:

- 1) zasady (politykę) rachunkowości jednostki organizacyjnej z uwzględnieniem odrębnych zasad dla operacji gospodarczych dotyczących funduszy unijnych,
- 2) instrukcję sporządzania, obiegu i kontroli dokumentów uwzględniającą specyfikę dokumentacji związanej z funduszami unijnymi,
- 3) inne dokumenty wewnętrzne (regulamin pracy, regulamin wynagradzania, regulamin rozliczania podróży służbowych, regulamin zakładowego funduszu świadczeń socjalnych itp.).

W niniejszym opracowaniu omówiona zostanie polityka rachunkowości jako dokument regulujący zasady rachunkowości.

III. Polityka rachunkowości

Polityka rachunkowości jest dokumentem, od przeczytania którego powinna się rozpocząć kontrola u Beneficjenta. Na podstawie zapisów tego dokumentu możemy stwierdzić czy Beneficjent wyodrębnił ewidencję księgową operacji związanych z projektem i czy zrobił to prawidłowo. Dokument ten jest ponadto podstawowym źródłem wiedzy na temat kwalifikowalności wydatków w projekcie. W nim bowiem zawarte są informacje m.in. na temat:

- a) jakie warunki muszą spełniać aktywa aby zaliczyć je do środków trwałych,
- b) jakie należy stosować metody i stawki amortyzacji,
- c) jak należy wyceniać operacje wyrażone w walutach obcych (jakie kursy walut należy stosować) itp.

Ustawa o rachunkowości określa tylko główne ramy. Natomiast 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. Mając na uwadze dobrze funkcjonujący system rachunkowości, należy w momencie tworzenia polityki rachunkowości przeanalizować zachodzące 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 możliwa jest zamiana przyjętych założeń, jednak każdorazowo ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego. Dokonując zmian polityki rachunkowości, należy je opisać w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego oraz przedstawić w sprawozdaniu finansowym skutki tych zmian w postaci liczbowej.

Jednostki korzystające z dotacji muszą również uwzględnić zasady związane ze specyfiką rozliczania dotacji. Zasady te muszą zostać szczegółowo przedstawione w polityce rachunkowości podmiotu.

Przepisy ustawy o rachunkowości nakładają na wszystkie firmy prowadzące księgi rachunkowe obowiązek posiadania dokumentacji opisującej w języku polskim przyjęte zasady

(politykę) rachunkowości. Nie ma tu znaczenia forma prawna firmy (jednostka budżetowa, jednostka samorządu terytorialnego, spółka, stowarzyszenie, osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą itp.).

Należy natomiast zwrócić uwagę, że 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.

Jeżeli podmiot gospodarczy nie ma obowiązku i nie prowadzi ksiąg rachunkowych, nie ma również obowiązku posiadania polityki rachunkowości. Należy jednak zwrócić uwagę, że 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.

Zakres dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości wynika z art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego wynika, że jednostka powinna posiadać dokumentację, opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont,
 - b) wykazu ksiąg rachunkowych (wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe w przypadku prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera),
 - c) opisu systemu przetwarzania danych (opisu systemu informatycznego w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera),
 - d) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Dokumentację opisującą przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości ustala w formie pisemnej i aktualizuje kierownik jednostki (art. 10 ust. 2 ustawy). Może on zlecić innej osobie fizycznej lub prawnej opracowanie dokumentacji. Jednak powierzenie tych

obowiązków innej osobie nie zwalnia go z odpowiedzialności za prawidłowe wykonanie przepisów ustawy.

Przyjęte przez jednostkę zasady muszą być dopuszczone ustawą oraz zapewniać możliwość prawidłowego sporządzania sprawozdań finansowych.

Poniżej przedstawiamy przykładowy dokument wprowadzający w jednostce dokumentację zasad (polityki) rachunkowości.

(pieczęć jednostki)

Zarządzenie nr z dnia 200... r.

Kierownika

(nazwa, adres jednostki)

w sprawie wprowadzenia dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości

Zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.) wprowadza się:

Dokumentację przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Ww. dokumentacja określa obowiązujące w

.....:

(nazwa jednostki)

1. *Ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych,*
2. *Metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,*
3. *Zakładowy plan kont,*
4. *Wykaz ksiąg rachunkowych,*
5. *Opis systemu przetwarzania danych,*
6. *Opis systemu ochrony danych i ich zbiorów.*

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 20... r.

.....

(pieczęcie i podpisy osób upoważnionych)

Jak wcześniej wspomniano, prawidłowe opracowanie i stosowanie regulacji wewnętrznych, w tym zwłaszcza polityki rachunkowości, może mieć kluczowe znaczenie dla prawidłowego rozliczania dotacji.

Treść trzech przykładowych polityk rachunkowości przedstawiono jako załącznik 1, 2 i 3 do podręcznika

Zakładowy Plan Kont

Jednym z integralnych elementów polityki rachunkowości jest Zakładowy Plan Kont ustalający:

- a) wykaz kont księgi głównej (konta syntetyczne),
- b) opis przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń,
- c) zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (konta analityczne) i ich powiązania z kontami księgi głównej.

Spełnienie warunku wyodrębnienia rachunkowości dla celów realizowanych projektów finansowanych dotacją odbywa się przede wszystkim właśnie w momencie definiowania wykazu kont księgi głównej (kont syntetycznych) oraz kont pomocniczych (kont analitycznych).

IV. Podstawowe zasady rachunkowości i zasady ewidencji poszczególnych rodzajów operacji księgowych

1. Podstawowe zasady rachunkowości

a. Zasada podwójnego zapisu

Zgodnie z nią, każda operacja gospodarcza jest ewidencjonowana na co najmniej dwóch różnych kontach księgowych, po dwóch różnych stronach i w identycznej wartości na stronach różnych kont (zapis jednakowy). Np. zakup towaru handlowego za gotówkę jest ewidencjonowany po stronie Ma konta "Kasa" (co odzwierciedla zmniejszenie się stanu gotówki) i po stronie Winien konta "Rozliczenie zakupu towarów" (dając informacje, że zakupiono i zapłacono za towary, ale bez informacji czy otrzymano te towary). Dzięki stosowaniu tej reguły możliwe jest zachowanie zasady równowagi bilansowej (aktywów i pasywów) .

Zasada ta pozwala uniknąć wielu błędów. Jeżeli podsumowanie aktywów i pasywów nie daje tej samej kwoty, to znaczy, że popełniono błąd w księgowaniach.

W praktyce oznacza to, że jeśli zobaczymy jakiś zapis na koncie księgowym, to musi ten zapis pojawić się również na innym koncie księgowym.

b. Zasada memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy)

W księgach rachunkowych należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (np. należne pracownikom wynagrodzenia za grudzień, mimo iż mają być wypłacone w styczniu następnego roku podlegają zarachowaniu do kosztów grudnia. Jeśli zgodnie z umową nabywca odebrał sprzedany dla niego towar w końcowych dniach grudnia, a faktura została wystawiona w styczniu roku następnego, to sprzedawca powinien zarachować tę operację do przychodów ze sprzedaży w grudniu roku bieżącego, a nie w styczniu roku następnego.

c. Zasada współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2 ustawy)

Do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane są koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Zasadę współmierności stosuje się do kosztów i przychodów działalności operacyjnej oraz kosztów i przychodów finansowych. Zasada ta nie ma natomiast zastosowania do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych oraz do strat i zysków nadzwyczajnych.

Stosując przepisy art. 7 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy, w wyniku finansowym za okres bieżący uwzględnia się wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne oraz wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne (np. koszty audytu)

d. Zasada istotności (art. 4 ust.3)

Powinna być stosowana z uwzględnieniem art. 4 ust. 4 ustawy, uprawniającego jednostkę do stosowania przez nią uproszczeń, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Jednostka powinna, stosując przepisy art. 10 ust. 1 ustawy, posiadać dokumentację opisującą przyjęte

przez nią - z uwzględnieniem zasady istotności - rozwiązania (zasady) rachunkowości, spośród możliwych, dopuszczonych ustawą do stosowania oraz sprawdzonych przez praktykę i zwyczaje, jeśli wzmacniają rzetelność informacji i skuteczność kontroli wewnętrznej. Zasadę istotności powinno się stosować nie tylko przy doborze rozwiązań w zakresie prowadzenia ksiąg, lecz również jako zasadę rozstrzygającą przy ocenie tych rozwiązań podczas badania rocznych sprawozdań finansowych. Zasada ta odnosi się również do rozwiązań mających wpływ na wycenę aktywów i pasywów zarówno w ciągu roku, jak też na dzień bilansowy.

Obowiązek (lub prawo) stosowania tych zasad w księgach rachunkowych powoduje, że informacje zawarte we wnioskach o płatność nie pokrywają się z informacjami wynikającymi z zapisów na kontach księgowych. W zdecydowanej większości przypadków na kontach księgowych jest więcej zapisów niż Beneficjent wykazuje we wnioskach o płatność. Na koncie księgowym należy bowiem ująć wszystkie operacje które miały miejsce, nawet jeśli nie zostały zapłacone (czasem nawet jeśli nie zostały jeszcze udokumentowane fakturą lub rachunkiem). We wniosku o płatność można natomiast ująć tylko operacje które zostały już opłacone.

2. Metody ewidencji przychodów z dotacji

Podmioty otrzymujące dotacje z funduszy unijnych działają w bardzo zróżnicowanych formach prawnych oraz na podstawie różnych przepisów systemowych regulujących działalność tych jednostek. W zależności od tych właśnie przepisów systemowych podmioty gospodarcze powinny otrzymane przychody z tytułu dotacji ewidencjonować jedną z dwóch metod:

- metodą kapitałową lub
- metodą wynikową.

a. Metoda wynikowa (zwana też przychodową)

Metoda wynikowego ujmowania dotacji otrzymywanych z funduszy unijnych jest najczęściej stosowaną metodą. Stosują ją podmioty gospodarcze, w odniesieniu do których przepisy systemowe nie zawierają szczególnych uregulowań. Zgodnie z tą metodą dotacje zalicza się do przychodu na przestrzeni jednego lub większej ilości okresów sprawozdawczych.

b. Metoda kapitałowa (zwana również metodą funduszową)

Polega na tym, że środki otrzymane z funduszy unijnych księguje się na zwiększenie kapitału (funduszu) własnego jednostki otrzymującej dotację. Ewidencja tych środków jako zwiększenie kapitałów dokonywana jest na podstawie przepisów systemowych regulujących zasady gospodarki finansowej danej grupy jednostek. Poniżej przedstawiamy przykłady takich jednostek:

a) Publiczne zakłady opieki zdrowotnej

Przepisem systemowym regulującym działalność zakładów opieki zdrowotnej jest ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.). Zgodnie z art. 57 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r. przekazane dotacje zwiększały fundusz założycielski.

W przypadku tych jednostek ewidencja środków pieniężnych otrzymanych z funduszy unijnych przebiegała następująco:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący” (w analityce np. 130-3 „Rachunek dotacji...)

Ma konto 800 „Fundusz założycielski” (w analityce „Środki otrzymane z funduszy unijnych”)

Zasady gospodarki finansowej w samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej regulują przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zmianie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1032).

Nowelizacja przepisów, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r., wprowadziła istotne zmiany w zakresie księgowania środków finansowych w postaci otrzymanych dotacji, które dotychczas zwiększały fundusz założycielski. Po zmianie przepisów przekazane dotacje podlegają zaliczeniu do przychodów działalności operacyjnej lub pozostałych przychodów operacyjnych. Fundusz założycielski zwiększają natomiast dotacje otrzymane na sfinansowanie remontów.

Uwzględniając zmiany wynikające z ustawy zmieniającej, księgowanie otrzymanych dotacji przeznaczonych na inne cele niż sfinansowanie zakupu, budowy, ulepszenia i remontów środków trwałych, począwszy od 1 stycznia 2007 r. będzie następowało podobnie jak w innych jednostkach, do których nie mają zastosowania zasady szczególne, z wyjątkiem dotacji na sfinansowanie remontów, które będą ewidencjonowane tak jak w poprzednio obowiązującym stanie prawnym.

b) Instytucje kultury

Instytucje działające w oparciu o przepisy ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.) mają

obowiązek stosować przepisy art. 29 tej ustawy stanowiące, że otrzymane dotacje budżetowe na finansowanie rozwoju kultury powinny być odnoszone na zwiększenie funduszu instytucji kultury. Również nieodpłatnie otrzymane środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne zwiększają fundusz instytucji kultury, który odzwierciedla wartość jej majątku.

W przypadku instytucji kultury objętych przepisami ww. ustawy zapisy księgowo związane z otrzymaniem środków z funduszy unijnych zarówno na cele rozwoju kultury, jak też w formie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze środków UE, będą przebiegały tak samo jak w zakładach opieki zdrowotnej, z tym że odnoszone będą na zwiększenie „Funduszu instytucji kultury”, tj.:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący” (w analityce np. 13 – 3 „Rachunek dotacji”) lub 010 „Środki trwałe” lub 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Ma konto 800 „Fundusz instytucji kultury” (w analityce „Środki otrzymane z funduszy unijnych”).

c) Uczelnie wyższe

Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.), która weszła w życie generalnie z dniem 1 września 2005 r., wyróżnia uczelnie publiczne i uczelnie niepubliczne (wcześniej były to odpowiednio uczelnie państwowe i niepaństwowe). W myśl art. 12 ww. ustawy, każda uczelnia posiada osobowość prawną. Uczelnia niepubliczna uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania jej do rejestru uczelni niepublicznych. Rejestr prowadzi minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego. Zatem uczelnie niepubliczne będąc osobami prawnymi są zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych. Należy wskazać, iż przepisy systemowe ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym w rozdziale „Mienie i finanse uczelni” nie zawierają szczególnych regulacji w tym zakresie dla tej grupy jednostek. Z kolei art. 105 ww. ustawy zawiera upoważnienie dla Rady Ministrów do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowych zasad gospodarki finansowej, ale tylko dla uczelni publicznych. Jednocześnie na mocy art. 275 ust. 3 ww. ustawy, nadal obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1991 r. w sprawie zasad gospodarki finansowej uczelni (Dz.U. Nr 84, poz. 380, ost. zm. w Dz.U. z 2005 r. Nr 101, poz. 842), tj. do czasu wydania przepisów wykonawczych na mocy ww. art. 105. Powyższe oznacza, iż uczelnia niepubliczna stosuje ogólnie obowiązujące zasady rachunkowości w zakresie ewidencji księgowej otrzymanych dotacji.

Zgodnie z § 18 ust. 4 pkt 1 ww. rozporządzenia dotacje przyznane na inwestycje zwiększają fundusz zasadniczy uczelni stanowiący odzwierciedlenie wartości jej majątku.

W przypadku uczelni wyższych objętych przepisami ww. ustawy zapisy księgowe związane z otrzymaniem środków z funduszy unijnych będą przebiegały analogicznie jak w dwóch powyższych przypadkach, z tym że przychody będą odnoszone na zwiększenie „Funduszu zasadniczego”.

d) Spółdzielnie mieszkaniowe

Metodę kapitałową ujęcia dotacji w księgach rachunkowych stosuje się również w spółdzielniach mieszkaniowych, w których budowa budynków mieszkalnych i innych obiektów związanych z ich obsługą, zwłaszcza obiektów infrastruktury, jest finansowana bezpośrednio z funduszu udziałowego lub wkładów mieszkaniowych i budowlanych i w ciężar tych funduszy dokonuje się, zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.), odpisów umorzeniowych środków trwałych. Uwzględnia to również ustawa o rachunkowości (art. 32 ust. 1), która przewiduje umarzanie środków trwałych, jeżeli na mocy odrębnych przepisów (w tym przypadku art. 6 ust. 2 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych) odpisy umorzeniowe zmniejszają fundusze własne finansujące środki trwałe, do których w spółdzielniach mieszkaniowych zalicza się obiekty tworzące zasoby mieszkaniowe. Odnosi się to również do dotacji i dopłat jednostek samorządu terytorialnego udzielonych spółdzielni mieszkaniowej z przeznaczeniem na sfinansowanie części obiektów infrastruktury służących obsłudze budynków mieszkalnych i zamieszkałej w nich ludności. Otrzymałą pomoc finansową w tej postaci zalicza się na zwiększenie funduszu zasobów mieszkaniowych, zapisem: Wn konto 130, Ma konto 800.

3. Moment zakwalifikowania dotacji do przychodów

Sposób ewidencji księgowej otrzymanych dotacji w praktyce sprawia wiele problemów i jest przedmiotem wielu polemik wśród fachowców. Wątpliwości dotyczą przede wszystkim właściwego momentu ujęcia dotacji w księgach rachunkowych jako przychodu.

Podmioty gospodarcze ustalając zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ewidencji przychodów z dotacji unijnych powinny mieć na uwadze przepisy art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości zawierający definicję przychodów rozumianych jako: „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.”

Tak sformułowana definicja przychodów może rzeczywiście budzić wątpliwości, kiedy dotacja jako uprawdopodobniona korzyść ekonomiczna może zostać zaliczona do przychodów podmiotu gospodarczego. Czy może to być moment podpisania umowy, czy dopiero moment faktycznego przekazania środków dotacji na rachunek beneficjenta. W literaturze przedmiotu spotyka się opinie, że każdy z tych momentów może być przedwczesny. Niektórzy autorzy twierdzą, że momentem tym może być dopiero sfinansowanie dotacją wydatków, na które została ona przekazana lub wręcz dopiero moment ostatecznego rozliczenia i zatwierdzenia dotacji. Takie podejście do tematu opiera się na dosłownym przyjęciu zapisów w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 20 reguluje zasady ewidencji w księgach rachunkowych dotacji rządowych. Jako pomoc rządowa traktowane jest przekazanie środków podmiotowi gospodarczemu w zamian za warunki, które zostały lub dopiero zostaną spełnione.

Zgodnie z MSR dotacje rządowe należy ująć w księgach rachunkowych, w momencie gdy istnieje „dostateczna pewność”, że jednostka spełni warunki uzyskania dotacji. W związku z takim sformułowaniem powstaje pytanie, kiedy jednostka objęta dotacją posiada dostateczną pewność, że spełni te warunki. Ani fakt przyznania dotacji (podpisanie umowy), ani nawet fakt przekazania środków dotacji na rachunek bankowy beneficjenta nie daje pewności, że warunki otrzymania dotacji określone umową zostaną spełnione. Idąc dalej w tych rozważaniach, należałoby stwierdzić, że nawet ostateczne rozliczenie dotacji nie daje takiej pewności. W obecnej perspektywie finansowania jednostki mają bowiem obowiązek przechowywania dokumentacji związanej z dotacją do roku 2020. W tym okresie mogą być przeprowadzane kontrole przez cały szereg uprawnionych do tego instytucji. Ewentualne nieprawidłowości wykryte podczas tych kontroli mogą skutkować obowiązkiem zwrotu dotacji wraz z odsetkami. Dlatego też takie podejście do tematu jest zdecydowanie zbyt radykalne. Bardziej racjonalne jest oparcie się na zapisach krajowych, zgodnie z którymi korzyści powinny być „uprawdopodobnione”. O ile może budzić pewne wątpliwości czy moment podpisania umowy jest wystarczającym uprawdopodobnieniem osiągnięcia korzyści, to moment przekazania środków na rachunek bankowy warunek ten spełnia.

Z drugiej strony należy wziąć pod uwagę, że w pewnych okolicznościach możliwa jest sytuacja, że spełnienie kryteriów określonych w umowie o dotację może nastąpić jeszcze przed podpisaniem umowy. Wówczas podpisanie umowy można potraktować jako potwierdzenie spełnienia warunków, a tym samym wystarczająco dobrze uprawdopodobnione powstanie korzyści ekonomicznych.

Każdy podmiot gospodarczy powinien we własnym zakresie rozważyć i podjąć decyzję co do sposobu ujmowania przychodów z dotacji w określonych sytuacjach. Przy podejmowaniu decyzji kierownik jednostki powinien kierować się przede wszystkim nadrzędnymi zasadami rachunkowości. Podjęte decyzje powinny być opisane w stosowanej przez jednostkę polityce rachunkowości.

Przykład

Podmiot gospodarczy realizuje projekty, na które otrzymuje dotacje z funduszy Unii Europejskiej. Zgodnie z umową dotacje przekazywane są po zakończeniu realizacji projektów i zatwierdzeniu ich przez jednostkę wdrażającą. W jakim momencie należy ująć w ewidencji księgowej przychody z tytułu dotacji?

W opisanej sytuacji warunkiem otrzymania dotacji jest uprzednie prawidłowe zrealizowanie i zakończenie projektu. Przy czym ryzykiem realizacji projektu jest obarczony w całości podmiot gospodarczy, który ma z tego tytułu otrzymać dotację w przyszłości. Umowa najprawdopodobniej określa również okres, w jakim projekt ma być zakończony pod rygorem odstąpienia od umowy.

W takiej sytuacji ujęcie dotacji w ewidencji bilansowej powinno nastąpić najwcześniej w momencie otrzymania decyzji zatwierdzającej zrealizowany projekt do sfinansowania dotacją. W przypadku gdyby zakończenie projektu nastąpiło w jednym roku bilansowym, a zatwierdzenie i przelew środków w następnym, wskazane byłoby ujęcie przewidywanej kwoty dotacji w ewidencji pozabilansowej – na stronie Wn konta 291 „Należności warunkowe” – oraz opisanie tej sytuacji w informacji dodatkowej stanowiącej element sprawozdania finansowego. Zarachowanie przyznanej kwoty dotacji do przychodów jednostki powinno nastąpić w księgach rachunkowych roku bilansowego, w którym zatwierdzono projekt oraz przekazano dotację na rachunek bankowy podmiotu gospodarczego.

Analizując zasady zaliczania dotacji do przychodów, należy wziąć również pod uwagę art. 41 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności m.in.: „równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych”.

Jednostka udzielająca dotacji nie jest co prawda kontrahentem dotowanego podmiotu, gdyż podmiot dotowany nie wykonuje świadczeń na rzecz jednostki dotującej. Jednak w ich związkach istnieje pewna analogia do związków pomiędzy kontrahentami. Poza tym w przepisie tym występuje określenie w szczególności, co oznacza, że jest to katalog otwarty i przepis powinien być stosowany do analogicznych sytuacji.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy, podmioty gospodarcze mogą wybrać jedną z kilku metod ewidencji dotacji w zależności od stanu faktycznego:

1. W momencie podpisania umowy o dotację zadania określone w projekcie zostały już wykonane, znana jest dokładnie wartość dofinansowania i jednostka posiada pewność, że dotację otrzyma (określono termin dokonania przelewu dotacji); ewidencja księgową może więc przebiegać w następujący sposób:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce np. „Rozrachunki z tytułu przyznanych dotacji”)

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

W momencie wpływu dotacji na rachunek bankowy jednostka dokona księgowania:

Wn konto 130 (w analityce np. 130-3 „Rachunek bankowy dotacji na Projekt A)

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce np. „Rozrachunki z tytułu przyznanych dotacji”.

Wydaje się, że taki sposób ewidencji można stosować, jeżeli dotacja będzie związana z działalnością w bezpośrednio następujących okresach sprawozdawczych tego samego roku obrotowego (również jeśli zadania wykonywane w związku z realizowanym projektem będą wykonywane po podpisaniu umowy).

2. W momencie podpisania umowy o dotację podmiot gospodarczy dokładnie zna jej wartość i jednostka posiada pewność, że dotację otrzyma, ale dotacja będzie związana z przyszłymi, bliżej nieokreślonymi okresami sprawozdawczymi. Nieznany jest również termin faktycznego otrzymania dotacji. W takiej sytuacji ewidencja księgową może przebiegać w następujący sposób:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce np. „Rozrachunki z tytułu przyznanych dotacji”

Ma konto 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

3. W momencie podpisania umowy o dotację podmiot gospodarczy dokładnie zna jej wartość i jednostka posiada pewność, że dotację otrzyma. Wartość dotacji jest jednak niewielka (np. 50 000 zł) i stosując zasadę istotności jednostka może nie dokonywać żadnych zapisów w ewidencji księgowej w momencie podpisania umowy, lecz dopiero w momencie wpływu dotacji na rachunek bankowy zapisem:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący” (w analityce np. 130-3 „Rachunek dotacji na Projekt B)

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

4. Umowa o przyznanie dotacji została podpisana w listopadzie 2009 r., ale dotacja będzie związana z działalnością w 2010 r. W takiej sytuacji należy w księgach 2009 r. dokonać jedynie księgowania:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce np. „Rozrachunki z tytułu przyznanych dotacji”)

Ma konto 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Jak wynika z powyższego, niezależnie od zapisów ogólnych wynikających z polityki rachunkowości przyjętej w danej jednostce, należy każdorazowo podejmować decyzje o sposobie ewidencji przychodów z dotacji w zależności od stanu faktycznego i ewentualnych zagrożeń. Podstawą podejmowania tych decyzji powinny być przede wszystkim nadrzędne zasady rachunkowości.

Na zakończenie należy zaznaczyć, że w literaturze spotyka się również opinie, iż dotacje powinny być w sposób systematyczny i racjonalny ujmowane jako przychody w okresach, w których zapewniona zostanie ich współmierność z refundowanymi kosztami ujętymi w rachunku zysków i strat.

Opisane wyżej zasady nie dotyczą budżetu państwa, budżetów jst i jednostek sektora finansów publicznych. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych w § 4 określa, że w celu ustalenia nadwyżki lub niedoboru budżetu operacje gospodarcze dotyczące dochodów i wydatków budżetu państwa oraz dochodów i wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznych (kasowo zrealizowanych) wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych, określonych w odrębnych przepisach.

4. Zasady ewidencji kosztów finansowanych dotacją

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości możliwe są trzy podstawowe rozwiązania w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów działalności operacyjnej, a mianowicie:

- według rodzajów – na kontach zespołu 4,

- według miejsca pochodzenia – na kontach zespołu 5 z pominięciem ewidencji i rozliczania kosztów na kontach zespołu 4,
- według rodzajów i równocześnie według miejsca pochodzenia.

Zasady grupowania kosztów w układzie rodzajowym

Wzór porównawczego rachunku zysków i strat, stanowiący załącznik do ustawy o rachunkowości, przewiduje następujące pozycje kosztów według rodzaju:

- 1) amortyzacja,
- 2) zużycie materiałów i energii,
- 3) usługi obce,
- 4) podatki i opłaty,
- 5) wynagrodzenia,
- 6) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- 7) pozostałe koszty rodzajowe.

Na kontach odpowiadających tym pozycjom kosztowym ujmuje się ogół poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów prostych, czyli kosztów niedających się podzielić na elementy składowe. Podział kosztów na rodzaje zawsze należy dostosowywać do specyfiki i potrzeb informacyjnych jednostki gospodarczej, pamiętając przy tym o wymogach sprawozdawczości statystycznej.

Konta kosztów według rodzajów mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego tylko saldo Winien, wyrażające wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę. W końcu roku obrotowego salda te przenosi się na:

- konto 86 „Wynik finansowy” – w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wersji porównawczej,
- konto 49 „Rozliczenie kosztów” – w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej.

Układ rodzajowy, jako jedyny układ grupowania kosztów, może znaleźć zastosowanie w jednostkach prowadzących tylko jeden rodzaj działalności (np. działalność usługowa), wytwarzających jeden rodzaj wyrobów lub świadczących szeroką gamę usług, lecz rezygnujących z kalkulacji kosztów poszczególnych usług. Ponadto ograniczenie ewidencji kosztów tylko do układu rodzajowego mogą stosować przedsiębiorstwa o nierozbudowanej strukturze organizacyjnej, w których nie zachodzi potrzeba kontroli kosztów według miejsc ich powstawania i nośników.

Zasady grupowania kosztów tylko według miejsca ich powstawania

Rozliczanie i ewidencja kosztów według miejsca ich powstawania polega na bieżącym księgowaniu kosztów działalności operacyjnej wyłącznie na odpowiednich kontach zespołu 5.

W zależności od potrzeb jednostki, w ramach kont zespołu 5 można wyodrębnić:

- koszty działalności podstawowej,
- koszty działalności pomocniczej,
- koszty zarządu.

W jednostkach rozliczających koszty działalności operacyjnej tylko według miejsca ich powstawania poszczególne stanowiska kosztów obciąża się kosztami wynikającymi z dokumentów źródłowych, bezpośrednio powiązanych z przypisaną im funkcją.

W przypadku prowadzenia ewidencji i rozliczania kosztów tylko na kontach zespołu 5, należy pamiętać, aby grupować koszty na tych kontach z podziałem na rodzaje. Grupowania kosztów z podziałem na rodzaje dokonuje się w ramach poszczególnych kont zespołu 5 w jednakowym układzie do każdego konta syntetycznego prowadzonego w ramach syntetycznych kont zespołu 5.

Zasady grupowania kosztów według rodzajów na kontach zespołu 4 i równolegle według miejsca powstawania na kontach zespołu 5

Ewidencja i rozliczanie kosztów według rodzajów i równocześnie według miejsca ich powstawania polega na tym, że koszty proste działalności operacyjnej księguje się bieżąco, na podstawie dokumentów źródłowych na odpowiednich kontach zespołu 4 – według rodzajów i równolegle do ewidencji na kontach zespołu 4 grupuje się te koszty według miejsca ich powstawania – na właściwych kontach zespołu 5. Koszty przenosi się z kont zespołu 4 w ciężar kont zespołu 5 za pomocą konta 49 „Rozliczenie kosztów”.

Taki sposób grupowania kosztów daje najbardziej przejrzysty obraz i wskazany jest w jednostkach prowadzących różnorodną działalność.

Opisane wyżej zasady grupowania kosztów dotyczą kosztów działalności operacyjnej (podstawowej). Ustawa o rachunkowości definiuje ponadto:

- 1) pozostałe koszty operacyjne, przez które rozumie się koszty związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty związane:
 - a) z działalnością socjalną,
 - b) ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także z utrzymaniem i zbyciem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji,

- c) z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,
 - d) z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,
 - e) z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub sprzedanych towarów, koszty sprzedaży lub koszty finansowe,
 - f) z odszkodowaniami, karami i grzywnami,
 - g) z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych,
- 2) koszty finansowe, które powstają w związku z prowadzoną przez jednostkę gospodarką środkami pieniężnymi, pozyskiwaniem źródeł finansowania oraz z obrotem inwestycjami. Mogą być to przykładowo koszty związane z realizacją czeków i weksli, zaciąganiem kredytów i pożyczek, obrotem akcjami i obligacjami, różnice kursowe.

Dla potrzeb ewidencji dotacji w księgach rachunkowych znaczenie ma cel, w związku z którym dotacja została przyznana. Inaczej ewidencjonuje się koszty gdy dotacja służy sfinansowaniu w całości lub w części zakupu, budowy lub ulepszenia środków trwałych inaczej gdy dotacja jest przeznaczona na dofinansowanie bieżącej.

W zależności od celu, na który została przyznana dotacja, rozróżnia się:

- dotacje do aktywów oraz
- dotacje do przychodu.

Dotacje do aktywów służą sfinansowaniu zakupu, wytworzeniu, budowie, ulepszeniu lub pozyskaniu aktywów trwałych w inny sposób. Otrzymanie tych dotacji jest warunkowane ich wydatkowaniem zgodnie z przeznaczeniem (co do rodzaju dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają być nabyte lub utrzymywane przez jednostkę).

Dotacje do przychodów są przeznaczone na dofinansowanie bieżącej działalności operacyjnej oraz na sfinansowanie sprzedaży produktów, świadczenia usług czy sprzedaży towarów.

a. Ewidencja kosztów w przypadku dotacji do aktywów

W przypadku jednostek stosujących metodę wynikową, otrzymanie środków pieniężnych z przeznaczeniem na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych (środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych), jak również równowartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze środków Unii Europejskiej zawsze powinno być odnoszone na konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. W tej sytuacji zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększać będą stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych ze środków funduszy unijnych.

Do czasu zakończenia realizacji projektu, polegającego na nabyciu lub wytworzeniu środków trwałych, poniesione na ten cel wydatki, które zostaną sfinansowane dotacją, ujmuje się na koncie 080 „Środki trwałe w budowie” (do czasu przyjęcia środków trwałych do używania), a koszty prac rozwojowych na koncie 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” (jeżeli zakończą się powodzeniem – stanowią wartości niematerialne i prawne).

Ewidencja księgowa w przypadku nabycia środka trwałego będzie przebiegać następująco:

- 1) wpływ środków pieniężnych z dotacji unijnej na rachunek bankowy jednostki

Wn konto 130 „Rachunek bieżący” (w analityce np.130-3 „Rachunek dotacji

Ma konto 844 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

- 2) zakup środka trwałego

Wn konto 010 „Środki trwałe”

Ma konto 303 „Rozliczenie zakupu” lub 240 „Pozostałe rozrachunki” lub 130 „Rachunek bieżący” (w analityce np.130-3 „Rachunek dotacji

- 3) odpisy amortyzacyjne dokonywane od zakupionego środka trwałego

Wn konto 401 „Amortyzacja” lub konto zespołu 5 (w analityce „Amortyzacja”)

Ma konto 070 „Umorzenie środków trwałych”

- 4) zarachowanie do pozostałych przychodów operacyjnych równoległe do dokonanych odpisów amortyzacyjnych

Wn konto 844 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Ma konto 763 „Pozostałe przychody operacyjne”.

W przypadku jednostek stosujących metodę kapitałową zakup majątku trwałego może być ewidencjonowany następująco:

- 1) wpływ środków pieniężnych otrzymanej dotacji

Wn konto 130 „Rachunek bankowy (w analityce np.130-3 „Rachunek dotacji...)

Ma konto 800 „Fundusz założycielski”

2) zakup środka trwałego ze środków otrzymanej dotacji

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie” (w analityce „Środki trwałe w budowie finansowane dotacją”)

Ma konto 303 „Rozliczenie zakupu”

3) przekazanie środka trwałego do użytkowania

Wn konto 010 „Środki trwałe” (w analityce „Środki trwałe finansowane dotacją”)

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie” (w analityce „Środki trwałe w budowie finansowane dotacją”).

b. Ewidencja kosztów w przypadku dotacji do przychodów

W przypadku dotacji do przychodów ewidencja księgowa kosztów finansowanych tą dotacją przebiega na zasadach ogólnych, w zależności od stosowanej metody:

- według rodzajów – na kontach zespołu 4 („Koszty według rodzajów”),
- według miejsca pochodzenia – na kontach zespołu 5 z pominięciem ewidencji i rozliczania kosztów na kontach zespołu 4,
- według rodzajów i równocześnie według miejsca pochodzenia.

Jeżeli koszty dotyczą przyszłych okresów, księguje się je i rozlicza na koncie 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, z uwzględnieniem art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

5. Kwalifikowanie środków trwałych

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 15) przez środek trwały rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Zalicza się do nich w szczególności:

- a) nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,

d) inwentarz żywy.

Jak wynika z powyższego podstawowym warunkiem jaki stawiają przepisy ustawy o rachunkowości dla uznania aktywów za środek trwały jest przewidywany okres użyteczności dłuższy niż rok. Ustawa o rachunkowości nie wskazuje żadnej wartości granicznej rzeczowych aktywów, od której uzależniony jest obowiązek zaliczenia ich do środków trwałych. Nie wskazuje również żadnej wartości środka trwałego powyżej której występuje obowiązek rozłożenia w czasie jego amortyzacji.

Tymczasem w praktyce przyjęła się opinia, że środkiem trwałym są aktywa rzeczowe których jednostkowa wartość przekracza 3 500 zł. i taki środek trwały podlega amortyzacji rozłożonej w czasie. Jest to interpretacja oparta na przepisach prawa podatkowego. Przepisy ustaw o podatku dochodowym (od osób prawnych oraz od osób fizycznych) stanowią, że podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł. Jak wynika z powyższego ustawy podatkowe zakładają, że środki trwałe mogą mieć wartość niższą niż 3 500 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania (tzw. jednorazowa amortyzacja).

W swojej polityce rachunkowości każda jednostka ma obowiązek ustalić od jakiej wartości początkowej aktywa rzeczowe mają być zaliczane do środków trwałych. Może to być np. 1 000 zł, ale równie dobrze może to być 4 000 zł. Decyzję w tym zakresie podejmuje kierownik jednostki mając na względzie nadrzędne zasady rachunkowości. Kierownik jednostki może np. podjąć decyzję, że wszystkie aktywa rzeczowe o przewidywanym okresie używania powyżej roku, bez względu na ich wartość początkową są środkami trwałymi.

W polityce rachunkowości niektórych podmiotów granica wartościowa jest ustalana na poziomie 3 500 zł. Najczęściej jednak (zwłaszcza w jednostkach państwowych) granica ta ustalana jest na poziomie znacznie niższym.

Przykładowa treść polityki rachunkowości może brzmieć:

„ Rzeczowe aktywa o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności powyżej roku i wartości nieprzekraczającej 1 500 zł zaliczane są do materiałów.

Rzeczowe aktywa o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności powyżej roku i wartości od 1501 zł do 3 500 zł. zaliczane są do środków trwałych i podlegają jednorazowej amortyzacji w miesiącu oddania ich do użytkowania.

Rzeczowe aktywa o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności powyżej roku i wartości przekraczającej 3 500 zł zaliczane są do środków trwałych i podlegają amortyzacji rozłożonej w czasie.”

Jeżeli składnik majątku zostanie zaliczony do środków trwałych, powinien być ujęty w ewidencji środków trwałych, której przykładowy wzór przedstawiono poniżej

Lp.	Określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej	Data zakupu	Dane dokumentu zakupu	Data przyjęcia do używania	Symbol KŚT	Uwagi

Jeżeli środek trwały jest dofinansowany dotacją należy adnotację o tym zamieścić w rubryce uwagi.

Wartości niematerialne i prawne

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego;
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej;
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe;
- licencje;
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej (przed 1 stycznia 2007 r. prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych);
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how),

o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez

niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Do wartości niematerialnych i prawnych stosuje się przepisy dotyczące środków trwałych.

6. Odpisy amortyzacyjne

Pojęcie amortyzacji jest nierozdzielnie związane z pojęciem środków trwałych.

Zgodnie z art. 32 ustawy o rachunkowości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji (okres przewidywanego używania). Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

- 1) liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres, stawkę i metodę jego amortyzacji. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają żadnych stawek ani okresów amortyzacji.

W ustawach o podatku dochodowym określone są stawki procentowe poszczególnych grup środków trwałych, których przekroczenie powoduje, że nadwyżka nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów. Podmioty gospodarcze mogą oczywiście stosować te stawki również dla celów rachunkowych. Jest to przede wszystkim wygodne ze względu na uniknięcie rozbieżności między amortyzacją podatkową i bilansową. Jednak nie zawsze takie postępowanie można uznać za prawidłowe.

Przykład

W budżecie projektu finansowanego dotacją przewidziano zakup zestawu komputerowego o wartości 6000 zł. Projekt ma trwać dwa lata. W umowie o dotację zawarty jest zapis, że po

zakończeniu projektu jednostka dotowana ma obowiązek przekazać ten zestaw komputerowy jako darowiznę dla np. określonej szkoły. Pomimo, że środek trwały jest w całości sfinansowany dotacją w momencie jego zakupu, jednostka nie ma podstaw prawnych aby w księgach rachunkowych dokonać jego jednorazowej amortyzacji.

Z przepisów o podatku dochodowym wynika, że zestawy komputerowe amortyzowane są według stawki 30%, tj. 40 miesięcy. Jednak w tym przypadku występuje prawne (wynikające z zawartej umowy) ograniczenie czasu używania środka trwałego (2 lata). W takiej sytuacji, kierując się przepisami ustawy o rachunkowości, jednostka powinna ustalić księgową stawkę amortyzacyjną w wysokości 50%.

Przykład

Jednostka w zatwierdzonym budżecie wykazała jako koszt kwalifikowany amortyzację zakupionego z własnych środków wyposażenia biura w łącznej kwocie 4 000 zł. W trzecim miesiącu realizacji projektu zakupiono regał o wartości 2 800 zł, który w okresie trwania projektu ma być wykorzystywany wyłącznie na cele tego projektu. Ponieważ wartość regału nie przekraczała kwoty 3 500 zł jednostka dokonała jednorazowej amortyzacji regału w miesiącu jego zakupu. We wniosku o płatność dotyczącym tego okresu jako koszt kwalifikowany w pozycji „amortyzacja” wykazano całą wartość regału, tj. kwotę 2 800 zł. W wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdzono, że w polityce rachunkowości jest zapis, iż amortyzacja środków trwałych jest rozkładana w czasie jeżeli ich wartość przekracza 2 500 zł. Kontrolujący zakwestionował wykazaną kwotę jako koszt kwalifikowany, nakazując ujęcie w tej pozycji amortyzacji obliczonej zgodnie z zasadami stosowanymi w jednostce.

Przykład

W sytuacji opisanej powyżej zakupiono regał za kwotę 3 800 zł. W polityce rachunkowości jednostki jest zapis, że amortyzacja środków trwałych jest rozkładana w czasie jeżeli ich wartość przekracza 4 000 zł. We wniosku o płatność dotyczącym tego okresu jako koszt kwalifikowany w pozycji „amortyzacja” wykazano całą wartość regału, tj. kwotę 3 800 zł. W wyniku przeprowadzonej kontroli zakwestionowano wykazaną kwotę jako koszt kwalifikowany twierdząc, że skoro wartość regału przekracza 3 500 zł, jego amortyzacja powinna być rozłożona w czasie. Jednostka ma podstawy odwoływać się od ustaleń kontroli, argumentując, że jej rozliczenie jest zgodne z obowiązującym prawem.

V. Dostosowanie polityki (zasad) rachunkowości

Prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej może polegać na prowadzeniu kont do zakładowego planu kont służących wyłącznie do obsługi projektu. Konta te mogą być wyodrębnione na poziomie syntetycznym lub analitycznym. Wyodrębnienie obowiązuje dla wszystkich zespołów kont, na których dokonywano ewidencji operacji związanych z projektem.

1. Wyodrębniona ewidencja środków trwałych oraz ich umorzenie

Jeżeli ze środków dotacji dokonywano zakupów środków trwałych, należy tak rozbudować ewidencję w zespole 0, aby było możliwe ustalenie wartości początkowej środków trwałych zakupionych w ramach projektu oraz wartość ich umorzenia.

Poniżej przedstawia się przykładowy wykaz kont w zespole 0 w przypadku zakupu 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 A”

010-3-3 „Komputery – Projekt B”

010-4 „Inne środki trwałe”

070 „Umorzenie środków trwałych”

070-1 „Prawa użytkowania wieczystego gruntów”

070-2 „Budynki i lokale”

070-3 „Urządzenia techniczne i komputery”

070-3-1 „Komputery – działalność podstawowa”

070-3-2 „Komputery – Projekt A”

070-3-3 „Komputery – Projekt B”

070-4 „Inne środki trwałe”

Innym rozwiązaniem może być utworzenie dla środków trwałych sfinansowanych dotacją dodatkowego konta syntetycznego z analityką na poszczególne rodzaje środków trwałych.

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 sfinansowane dotacją – Projekt A”

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”

010-6 „Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt B”

010-6-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”

010-6-2 „Budynki i lokale”

010-6-3 „Urządzenia techniczne i komputery”

010-6-4 „Inne środki trwałe”

070 „Umorzenie środków trwałych”

070-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”

070-2 „Budynki i lokale”

070-3 „Urządzenia techniczne i komputery”

070-4 „Inne środki trwałe”

070-5 „Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt A”

070-5-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”

070-5-2 „Budynki i lokale”

070-5-3 „Urządzenia techniczne i komputery”

070-5-4 „Inne środki trwałe”

070-6 „Środki trwałe sfinansowane dotacją – Projekt B”

070-6-1 „Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów”

070-6-2 „Budynki i lokale”

070-6-3 „Urządzenia techniczne i komputery”

070-6-4 „Inne środki trwałe”

Taki sposób ewidencji może być jednak przyjęty tylko wtedy gdy stosowany przez jednostkę księgowy program komputerowy pozwala na „podłączanie” do odpowiednich pozycji bilansu kont bilansowych z poziomu analityki. Pamiętać bowiem należy, że w bilansie musi być zachowany układ określony w załączniku do ustawy o rachunkowości.

W przypadku projektów inwestycyjnych zdecydowana większość operacji będzie ewidencjonowana na koncie 080 (081, 082 itp.) „Środki trwałe w budowie”. Konto to służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń kosztów, a także do rozliczeń kosztów na uzyskane efekty. Konto 080 prowadzi się wtedy, gdy nie zakłada się odrębnych kont, takich jak:

- 081 "Roboty budowlano-montażowe",
- 082 "Maszyny i urządzenia techniczne wymagające montażu",
- 083 "Inne inwestycje rozpoczęte".

Do kosztów środków trwałych w budowie zalicza się w szczególności koszty:

- dokumentacji projektowej środków trwałych w budowie, badań geologicznych, geofizycznych oraz pomiarów geodezyjnych,
- nabycia gruntu i opłat za jego użytkowanie,
- ubezpieczenia środków trwałych w budowie w okresie budowy,
- przygotowania terenu pod budowę (w tym również koszty likwidacji i rozbiórki budynków i budowli, które w związku z realizacją środków trwałych w budowie są pomniejszone o odzyski z rozbiórki),
- wznoszenia budynków i budowli,
- założenia zieleni,
- nadzoru autorskiego, generalnego wykonawcy i inwestorskiego,
- materiałów i części zamiennych maszyn i urządzeń wydawanych z magazynu własnego do budowy środków trwałych w budowie,
- wynagrodzeń pracowników fizycznych zatrudnionych na budowie,
- świadczenia usług z działalności pomocniczej jednostki na rzecz środków trwałych w budowie,
- dostaw i usług obcych wykonawców,
- odsetek, prowizji i ujemnych różnic kursowych od kredytów i pożyczek za okres realizacji środków trwałych w budowie.

Po stronie Ma konta "Środki trwałe w budowie" ujmuje się w szczególności:

- odzyski z rozbiórki obiektów likwidowanych w związku z budową środków trwałych i materiały przekazywane do magazynu,

- zmniejszenie kosztów dostaw i usług obcych wykonawców,
- niedobory rzeczowych składników środków trwałych w budowie,
- dodatnie różnice kursowe dotyczące środków trwałych w budowie,
- dokonane rozliczenia z inwestycji, w tym:
 - wartość uzyskanych z inwestycji środków trwałych,
 - wartości niematerialne i prawne,
 - koszty, które nie dały efektu gospodarczego,
 - wartość efektów ze środków trwałych w budowie, nieodpłatnie przekazanych,
 - wartość sprzedanych środków trwałych w budowie,
 - rozchód środków trwałych w budowie w wyniku zdarzeń losowych.

Rozliczenie kosztów środków trwałych w budowie następuje pod datą przyjęcia środka trwałego do używania, ale nie później niż pod datą zakończenia środków trwałych w budowie. W przypadku gdy przedsięwzięcie polega na modernizacji lub przebudowie, do kosztów środków trwałych w budowie zalicza się także koszty częściowej likwidacji - demontażu i rozbiórki modernizowanego lub przebudowywanego środka trwałego, pomniejszone o równowartość uzysków otrzymanych w wyniku takiej likwidacji. Odzyski z rozbiórki i demontażu odnosi się wtedy na stronę Wn konta 311 "Materiały w magazynie" i stronę Ma konta 080 "Środki trwałe w budowie". Wartości niematerialne i prawne powstałe w wyniku inwestycji wyksięgowuje się z konta "Środki trwałe w budowie" i zapisuje na koncie "Wartości niematerialne i prawne". Wartość uzyskanych środków trwałych z inwestycji przenosi się z konta 080 "Środki trwałe w budowie" na konto 010 "Środki trwałe" i zalicza je do poszczególnych grup rodzajowych, takich jak budynki i budowle, maszyny i urządzenia techniczne lub inne środki trwałe. Koszty środków trwałych w budowie, które nie przyniosły efektów gospodarczych, jak też odpisy z tytułu trwałej utraty wartości tych środków, zapisuje się na koncie 760 "Pozostałe koszty operacyjne". Natomiast spisanie środków trwałych na skutek zdarzeń losowych odnosi się na konto 771 "Straty nadzwyczajne". Należy pamiętać, aby ewidencja analityczna do środków trwałych w budowie umożliwiała wyodrębnienie kosztów wytworzenia lub nabycia poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także tych kosztów, które nie przyniosły zamierzonych efektów gospodarczych i składników podlegających przekazaniu na rzecz innych podmiotów gospodarczych.

Koszty bezpośrednie środków trwałych w budowie obejmują zużyte materiały bezpośrednio do budowy (wraz z kosztami zakupu), robocizną bezpośrednią robotników budowlanych

i operatorów sprzętu budowlanego wraz z narzutami, koszty wynajęcia sprzętu budowlanego, koszty transportu technologicznego i inne koszty bezpośrednie.

Koszty ogólne budowy zalicza się do kosztów pośrednich. Obejmują one w szczególności koszty organizacji i kierownictwa budowy, ogólnej obsługi i ochrony budów, ubezpieczenia, zużycia materiałów gospodarczych, energii i wody, i zagospodarowania i likwidacji placu budowy. Jeżeli jednostka gospodarcza prowadzi więcej niż jedną budowę naraz, to rozliczenie kosztów ogólnych budów następuje za pomocą klucza podziału: koszty ogólne budów do robocizny bezpośredniej z narzutami wszystkich budowanych obiektów. Za pomocą tak ustalonego procentowego klucza podziału wylicza się - od kosztów bezpośrednich z narzutami każdego obiektu - kwotę kosztów ogólnych budów przypadającą na dany obiekt. Następnie, znając już koszty bezpośrednie i pośrednie, ustala się koszty wytworzenia każdego wybudowanego obiektu.

2. Wyodrębniona ewidencja środków pieniężnych

Ewidencja środków pieniężnych pochodzących z dotacji dotyczy głównie środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz gotówki w kasie.

W przypadku środków pieniężnych na rachunkach bankowych założenie odrębnego konta księgowego wymuszone jest faktem, że w zdecydowanej większości przypadków podmiot otrzymujący dotację ma obowiązek otwarcia wyodrębnionego rachunku bankowego, na który przekazywana jest dotacja.

Zapisy umowy o dotację na ogół nie nakładają obowiązku prowadzenia odrębnej kasy, a co za tym idzie sporządzania odrębnego raportu kasowego. Jednak dla zapewnienia przejrzystości rozliczania środków pieniężnych podmioty gospodarcze powinny z własnej inicjatywy prowadzić odrębną kasę, nawet gdy nie wymaga tego zawarta umowa.

Ponadto należy mieć na uwadze zapisy rozporządzeń unijnych, zgodnie z którymi należy prowadzić wyodrębnioną księgowość dla wszystkich transakcji związanych z dotacją unijną. Brak odrębnego raportu kasowego uniemożliwiłby w praktyce wyodrębnienie księgowe zapisów z tym związanych.

Przykładowy wykaz kont dla celów ewidencji środków pieniężnych może wyglądać następująco:

100 „Kasa”

100-1 „Kasa – działalność podstawowa”

100-2 „Kasa – Projekt A”

100-3 „Kasa – Projekt B”

130 „Bieżący rachunek bankowy”

130-1 „Bieżący rachunek bankowy – działalność podstawowa”

130-2 „Bieżący rachunek bankowy – Projekt A”

130-3 „Bieżący rachunek bankowy – Projekt B”

Jednostka może jednak zdecydować się na utworzenie odrębnych kont syntetycznych:

101 „Kasa – działalność podstawowa”

102 „Kasa – Projekt A”

103 „Kasa – Projekt B”

131 „Bieżący rachunek bankowy – działalność podstawowa”

132 „Bieżący rachunek bankowy – Projekt A”

133 „Bieżący rachunek bankowy – Projekt B”

3. Wyodrębniona ewidencja rozrachunków

Pomocnym instrumentem księgowym przy prawidłowym rozliczeniu zobowiązań i należności z tytułu zawartych umów z partnerami może być zastosowanie syntetycznie wyodrębnionego konta 200, które pozwoli ewidencjonować wszelkie rozrachunki wynikające z zawartych umów partnerskich.

200 „Rozrachunki z tytułu rozliczeń umownych”

200-1- „Rozrachunki z tytułu rozliczenia umowy – Projekt A”

200-1 „Kartoteka kontrahentów”

200-2- „Rozrachunki z tytułu rozliczenia umowy – Projekt B”

200-1 „Kartoteka kontrahentów”

Przykład

Spółka X zawarła umowę na realizację projektu A z Instytucją Wdrażającą. W umowie zawarto zapis, że przy realizacji projektu Spółka X będzie działała w partnerstwie z firmą prowadzącą działalność gospodarczą. Instytucja Wdrażająca przekaże środki na finansowanie projektu Spółce, która jako administrator będzie odpowiedzialna za realizację całego projektu

i będzie przekazywała partnerowi środki na wydatki określone w jego budżecie. Szczegółowy budżet działań obu jednostek jest załącznikiem do umowy.

Administrator otrzymał z Instytucji Wdrażającej 100 000 zł. Zgodnie z zapisami umowy o partnerstwie i budżetem działania przekazał Partnerowi 30 000 zł. Zapisy księgowe będą wyglądały następująco:

1. Przelew dotacji z Instytucji Wdrażającej dla Administratora 100 000 zł
Wn konto 130 „Wyodrębniony rachunek bankowy administratora”
Ma konto 844 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.
2. Przelew dokonany przez Administratora kwoty 30 000 zł należnej Partnerowi
Wn konto 200-1 „Partner”
Ma konto 130 „Wyodrębniony rachunek bankowy administratora”.
3. Wniosek rozliczający poniesione koszty złożony przez Partnera Administratorowi 20 000 zł
Wn różne konta kosztowe zespołu 4
Ma konto 200-1 „Partner”.

Wyodrębnienie rozrachunków z kontrahentami (dostawcami i odbiorcami) wynikających z transakcji związanych z dotacją unijną z praktycznego punktu widzenia nie wydaje się niezbędne. Niemniej jednak, dla zachowania przejrzystości zapisów można rozważyć wyodrębnienie również na tych kontach. Wyodrębnienie to pozwoli zachować dodatkowy mechanizm kontrolny przy rozliczeniu przekazanych środków.

Przydatne może być zwłaszcza wyodrębnienie rozrachunków z pracownikami:

- 230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
- 230-1 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – działalność podstawowa”
- 230-1- „Kartoteka imienna pracownika”
- 230-2 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – Projekt A”
- 230-2- „Kartoteka imienna pracownika”
- 230-3 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń – Projekt B”
- 230-3- „Kartoteka imienna pracownika”
- 234 „Inne rozrachunki z pracownikami”
- 234-2-3- „Kartoteka imienna pracownika”

4. Wyodrębniona ewidencja kosztów

Koszty są najważniejszą kategorią spośród wszystkich operacji gospodarczych związanych z dotacją. Dysponenci unijnych środków pomocowych podczas przeprowadzanych kontroli na ogół bardzo skrupulatnie sprawdzają poprawność dokumentacji kosztowej i czasem nawet niewielkie uchybienia mogą być podstawą do zakwestionowania wydatku jako kosztu kwalifikowanego. Konsekwencją tego jest obowiązek zwrócenia dotacji do wysokości zakwestionowanego wydatku. Większe uchybienia mogą być podstawą do zakwestionowania całej kwoty dotacji. Dlatego też do prawidłowego udokumentowania kosztów i prawidłowej ich ewidencji księgowej jednostki korzystające z dotacji powinny dołożyć najwięcej starań.

Sposób wyodrębnienia operacji gospodarczych związanych z projektem finansowanym dotacją uzależniony jest tego, czy podmiot gospodarczy prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4, na kontach zespołu 5 czy też w obydwu zespołach.

W przypadku prowadzenia ewidencji tylko na kontach zespołu 4 (koszty w układzie rodzajowym) celowe jest włączenie w jego ramach układu, który umożliwiłaby ewidencję kosztów nie tylko w odniesieniu do poszczególnych rodzajów działalności, ale również do realizowanych projektów, finansowanych z funduszy unijnych.

Możliwe są różne sposoby wyodrębnienia kosztów związanych z projektem objętym dotacją.

1. Założenie do każdego konta syntetycznego odpowiedniej analityki, np.:

401 „Materiały i energia”

401-1 „Koszty działalności podstawowej”

401-2 „Koszty związane z Projektem A”

401-3 „Koszty związane z Projektem B”.

W trakcie realizacji projektu możliwość przenoszenia kwot w poszczególnych pozycjach budżetu jest na ogół bardzo ograniczona. Dlatego też jednostka przyznająca dotację wymaga na ogół aby ewidencja księgowa pozwalała na łatwe sprawdzenie wydatków poniesionych z poszczególnych pozycji budżetu.

W takiej sytuacji do kont analitycznych 401-2 „Koszty związane z Projektem A” oraz 401-3 „Koszty związane z Projektem B” należałoby założyć kolejną analitykę, np.:

401-2-1 „Materiały biurowe”,

401-2-2 „Wyposażenie”

401-2-3 „Artykuły spożywcze” itp.

Jeszcze bardziej rozwiniętą analitykę należałoby prowadzić do konta „Usługi obce”, np.:

403-2-1 „Koszty wynajmu powierzchni biurowej”

403-2-2 „Koszty wynajmu sal szkoleniowych/konferencyjnych”

403-2-3 „Telefony”

403-2-4 „Druk materiałów szkoleniowych”

403-2-5 „Druk materiałów”

403-2-6 „Koszty zakupu usług hotelowych, cateringowych itp.”

403-2-7 „Koszty audytu”

403-2-8 „Usługi bankowe” itp.

W przypadku ewidencjonowania kosztów tylko na kontach zespołu 4 alternatywnym sposobem może być założenie kont zespołu 5 lub kont pozabilansowych, np. zespołu 9.

901 „Koszty kwalifikowane związane z projektem A”

901-1 „Koszty osobowe”

901-2 „Podróże lokalne ”

901-3 „Materiały biurowe” itp.

Planując wyodrębnienie ewidencji na kontach pozabilansowych należy mieć na względzie niebezpieczeństwo, które może się w tej sytuacji pojawić. Przy księgowaniu na kontach pozabilansowych nie musi być stosowana podstawowa zasada księgowa, tj. zasada podwójnego zapisu, która nakazuje księgowanie każdej operacji co najmniej na dwóch kontach, w tej samej kwocie i po przeciwnych stronach. Zasada ta pozwala uniknąć wielu błędów w księgowaniu. Księgowanie na kontach pozabilansowych nie wymaga stosowania tej zasady, a tym samym stwarza niebezpieczeństwo popełniania błędów. Może się zdarzyć, że ujmemy operację na tym koncie a „zapomnimy” ująć ją na kontach bilansowych lub wynikowych. Dlatego aby dozwolone było wyodrębnianie ewidencji na kontach pozabilansowych konieczne jest takie skonfigurowanie programu księgowego aby nie dopuszczał on możliwości księgowania na koncie pozabilansowym bez uprzedniego zaksięgowania na koncie bilansowym lub wynikowym. Nie zachowanie tej procedury będzie powodować kwestionowanie prawidłowości wyodrębnienia ewidencji.

Podobnie można ewidencjonować koszty na kontach zespołu 5.

501 „Koszty kwalifikowane związane z projektem A”

501-1 „Koszty osobowe”

501-2 „Podróże lokalne ”

501-3 „Materiały biurowe” itp.

Podmioty gospodarcze, które ewidencjonują koszty tylko w układzie kalkulacyjnym, muszą dostosować analitykę do kont zespołu 5 w zasadzie analogicznie jak do zespołu 4.

Najlepszym rozwiązaniem jest ewidencjonowanie kosztów równoległe na kontach zespołu 4 i 5. Zapisy są wtedy najczytelniejsze i łatwo jest uzyskać różnorodne informacje, które mogą służyć zarówno kontroli wewnętrznej, jak i zewnętrznej.

5. Wyodrębniona ewidencja przychodów

Wyodrębnienie ewidencji księgowej przychodów z tytułu otrzymanej dotacji uzależnione jest od tego, do jakiej kategorii przychodów dotacje te będą zaliczane w jednostce:

- operacyjnej (statutowej), tj. działalności podstawowej
- pozostałej operacyjnej, tj. działalności ubocznej.

Jeżeli podmiot gospodarczy otrzyma dwie lub więcej dotacji, dla każdej z nich powinno być założone odrębne syntetyczne konto przychodów lub dodatkowa analityka. Ponieważ operacje związane z uzyskaniem dotacji na ogół księgowane są za pośrednictwem konta 840 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”, również do tego konta należy założyć odrębne konta (syntetyczne, analityczne lub pozabilansowe).

Ewidencja jako przychody operacyjne

701 „Inne przychody określone statutem”

701-1 „Dotacja Projekt A”

701-2 „Dotacja Projekt B”

701-3 „Inne przychody – darowizny”

Można również założyć odrębne konto syntetyczne tylko dla ewidencjonowania dotacji

701 „Inne przychody określone statutem”

702 „Przychody statutowe z tytułu otrzymanych dotacji”

702-1 „Dotacja Projekt A”

702-2 „Dotacja Projekt B”

Ewidencja jako pozostałe przychody operacyjne

761 – „Pozostałe przychody operacyjne”

761-1 „Przychody ze zbycia majątku trwałego”

761-2 „Przychody z dotacji”

761-2-1 „Dotacja Projekt A”
761-2-2 „Dotacja Projekt B”
lub
761 „Pozostałe przychody operacyjne”
761-1 „Przychody ze zbycia majątku trwałego”
761-2 „Przychody z dotacji Projekt A”
761-3 „Przychody z dotacji Projekt B”

6. Wyodrębniona ewidencja w jednostkach sfery finansów publicznych

W jednostkach tych wyodrębnienie księgowe operacji dodatkowo wymusza Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Zgodnie z tym przepisem istnieje konieczność stosowania do paragrafów (które są elementem kont analitycznych) – czwartej cyfry:

0 - w przypadku finansowania wydatku, który nie jest ujęty w budżecie projektu
7 – w przypadku finansowania wydatku ze środków unijnych (budżet środków europejskich)
9 – w przypadku finansowania wydatku kwalifikowalnego ze środków współfinansowania krajowego lub wydatku niekwalifikowalnego ujętego w projekcie (budżet państwa)

Zgodnie ze znowelizowaną ustawą o finansach publicznych wydatki na realizację programów i projektów finansowanych z udziałem środków UE, mogą być przeznaczone na:

- Realizację projektów przez państwowe jednostki budżetowe,
- Płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- Dotacje celowe dla beneficjentów.

Konsekwencją jest stworzenie dwóch odrębnych strumieni finansowych:

- Płatności (finansowane ze środków UE),
- Dotacje i finansowanie wydatków PJB (w ramach współfinansowania krajowego) oraz dotacje celowe na realizację pomocy technicznej.

Ewidencję księgową płatności dokonywanych przez BGK prowadzi dysponent. Utrzymane zostały paragrafy odpowiadające funkcjonującej dotąd dotacji rozwojowej: dla wydatków bieżących i majątkowych.

Płatności są klasyfikowane w paragrafach z czwartą cyfrą „7”.

W ramach wydatków/dochodów ze środków europejskich rozróżniamy:

- wydatki bieżące - paragraf 2007
- wydatki inwestycyjne – paragraf 6207

Analogicznie - wydatki /dochody z dotacji celowej :

- wydatki bieżące – paragraf 2009
- wydatki inwestycyjne – paragraf 6209 ,,

W załączniku nr 4 przedstawiono przykładowy plan kont uwzględniający obowiązkowe wyodrębnienie operacji gospodarczych związanych z uzyskaną dotacją. Wykaz ten jest sporządzony na potrzeby przykładu, który będzie dokładnie omawiany w końcowej części podręcznika.

Przedstawiony wykaz kont jest oczywiście tylko przykładowy. Każdy podmiot gospodarczy musi dostosować wykaz kont do swoich specyficznych warunków. Również przykładowa jest numeracja kont. Żadne przepisy prawa krajowego ani unijnego nie wskazują, jak ma być oznaczona numeracja poszczególnych kont księgowych. Oznaczenie to leży wyłącznie w gestii jednostki. Dlatego też w przedstawionych opisach numeracja kont może odbiegać od numeracji przedstawionej w przykładowym wykazie kont.

Nieco inaczej sytuacja wygląda w przypadku planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych. Dla tych podmiotów Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym określił plan kont. Podmioty te muszą więc stosować numerację kont określonych w rozporządzeniu. Treść rozporządzenia stanowi załącznik nr 5 do podręcznika.

7. Zakładowy plan kont

Integralnym elementem Zakładowego planu kont jest:

- opis przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń,
- opis zasad prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej) i ich powiązania z kontami księgi głównej.

Te elementy Zakładowego Planu Kont przedstawimy na podstawie opisu kont zespołu 0. Pozostałe zespoły kont muszą być opisane analogicznie z uwzględnieniem przyjętej przez jednostkę metody wyodrębnienia ewidencji zdarzeń gospodarczych finansowanych dotacją.

Przedstawiony poniżej przykład opisu powinien być taki sam bez względu na formę organizacyjną Beneficjenta oraz sektor (transport i energetyka, środowisko, nauka, zdrowie, kultura)

Przykład

Beneficjent uzyskał dotację na zakup wyposażenia oraz budowę środków trwałych w ramach realizacji projektu finansowanego z Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko

Konto 010 „Środki trwałe”

Przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń i operacji gospodarczych:

Konto 010 „Środki trwałe” służy do ewidencji księgowej zmian w stanie środków trwałych, do których zalicza się w szczególności:

- *przyjęcie do używania środka trwałego bezpośrednio z zakupu,*
- *przyjęcie do używania środka trwałego z budowy,*
- *przyjęcie lub przekazanie środka trwałego na podstawie umowy najmu lub leasingu,*
- *nieodpłatne przyjęcie lub przekazanie,*
- *przeszacowanie wartości środków trwałych,*
- *ujawnienie niedoboru lub nadwyżki,*
- *przychody środków trwałych z własnej produkcji,*
- *sprzedaż lub likwidacja środków trwałych.*

Na koncie 010 "Środki trwałe" ewidencjonowane są:

- 1) po stronie Wn - zwiększenia stanu i wartości początkowej środków trwałych,*
- 2) po stronie Ma: - zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych,*

Konto 010 „Środki trwałe” może wykazywać wyłącznie saldo po stronie Wn, które odzwierciedla wartość początkową środków trwałych, w tym ulepszeń w obcych środkach trwałych (stanowiących odrębne obiekty inwentarzowe).

Wartość początkowa pomniejszona o dokonane narastająco odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe zaewidencjonowane na stronie Ma konta 070 będzie podlegać wykazaniu w bilansie jako wartość księgowa (netto) środków trwałych jednostki.

Konta analityczne

Do konta 010 „Środki trwałe” prowadzi się następujące konta analityczne:

010-1 Grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntu

010-2 Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu

010-3 Urządzenia techniczne i komputery

010-4 Środki transportu

010-5 Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie

W związku z finansowaniem środków trwałych z dotacji unijnej na realizację projektu XXXX realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko wprowadza się analitykę drugiego stopnia do konta analitycznego 010-4

010-4-1 Urządzenia techniczne i wyposażenie finansowane z własnych środków

010-4-2 Urządzenia techniczne i wyposażenie finansowane w projekcie XXXX

Ewidencja pozabilansowa

Na koncie 090 „Obce środki trwałe” prowadzi się ewidencję pozabilansową (zapisami jednostronnymi) dla środków trwałych:

- przyjętych w leasing operacyjny,

- pozostałych obcych środków trwałych znajdujących się na terenie prowadzonej przez jednostkę działalności (na podstawie umów najmu, dzierżawy, użyczenia itp.).

Na koncie 090 ewidencjonuje się:

Na stronie Wn – wartość początkową obcych środków trwałych – pod datą otrzymania ich do używania w prowadzonej działalności,

Na stronie Ma – wartość początkową tych samych obcych środków trwałych – pod datą ich wydania właścicielowi.

Ewidencja analityczna do konta 090 powinna być prowadzona według umów zawartych przez jednostkę. Powinna ona umożliwiać ustalenie na dany moment ilości i wartości początkowych poszczególnych obcych środków trwałych.

Na koncie 091 „Środki trwałe w likwidacji” prowadzi się ewidencję pozabilansową (zapisami jednostronnymi) dla środków trwałych postawionych w stan likwidacji z powodu ich zużycia,

zniszczenia lub przeznaczenia do sprzedaży. Pozostają one na tym koncie do momentu dokonania ich fizycznej likwidacji lub sprzedaży.

Na koncie 09-1 ewidencjonuje się:

Na stronie Wn – wartość początkową środków trwałych postawionych w stan likwidacji – równoległe do wyksięgowania tych środków trwałych z konta 010 (z ewidencji bilansowej),

Na stronie Ma – wartość początkową tych środków trwałych – pod datą zakończenia ich fizycznej likwidacji lub sprzedaży.

Ewidencja analityczna do konta 091 powinna być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie na dany moment ilości i wartości początkowych poszczególnych środków trwałych postawionych w stan likwidacji.

Konto 070 „Umorzenie środków trwałych”

Przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń i operacji gospodarczych

Konto 070 „Umorzenie środków trwałych” służy do ewidencji umorzeń stanowiących korektę wartości początkowej środków trwałych na skutek ich zużycia.

Na koncie 070 "Umorzenie środków trwałych" ewidencjonowane są:

- 1) **po stronie Wn** - zwiększenia wartości umorzenia środków trwałych,
- 2) **po stronie Ma:** - zmniejszenia wartości umorzenia środków trwałych,

Konto 070 może wykazywać wyłącznie saldo kredytowe. Saldo to nie jest wykazywane w bilansie. O jego wysokość pomniejszana jest wartość początkowa środków trwałych. W związku z tym w bilansie prezentowana jest wartość netto środków trwałych (nieumorzona część wartości początkowej).

Konta analityczne

Do konta 070 „Umorzenie środków trwałych” prowadzi się następujące konta analityczne:

070-1 Umorzenie budynków, lokali i spółdzielczego własnościowego prawa do lokali

070-2 Umorzenie urządzeń technicznych i komputerów

070-3 Umorzenie środków transportu

070-4 Umorzenie narzędzi, przyrządów, ruchomości i wyposażenia

W związku z finansowaniem środków trwałych z dotacji unijnej na realizację projektu XXXX realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko wprowadza się analitykę drugiego stopnia do konta analitycznego 070-4

070-4-1 Umorzenie urządzeń technicznych i wyposażenia finansowanych z własnych środków

070-4-2 umorzenie komputerów finansowane w projekcie XXXX

Suma obrotów i sald kont analitycznych musi być zgodna z obrotami i saldem konta 070 „Umorzenie środków trwałych”

Konto 080 „Środki trwałe w budowie”

Przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń i operacji gospodarczych

Konto 080 „Środki trwałe w budowie” służy do ewidencji księgowej budowy środków trwałych, realizowanych ulepszeń istniejących środków trwałych oraz rozliczenia tych kosztów według uzyskanych efektów.

Konto 080 wykazuje saldo Wn oznaczające sumę kosztów poniesionych na budowę i ulepszenie środków trwałych.

Analityka do konta 080

Do konta 080 „Środki trwałe w budowie” prowadzi się następujące konta analityczne:

080-1 Środki trwałe w budowie

080-2 Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych w budowie

Do konta 080-1 wprowadza się drugi poziom analityki polegający na wyodrębnieniu środków trwałych w budowie według poszczególnych przedsięwzięć.

W związku z finansowaniem kosztów budowy środka trwałego ze środków dotacji unijnej na realizację projektu XXXX realizowanego w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko wprowadza się do konta analitycznego 080-1-1 „Budowa obiektu Y” trzeci poziom analityki

080-1-x-1 Budowa obiektu Y sfinansowana środkami własnymi

080-1-x-2 Budowa obiektu Y sfinansowana środkami z dotacji unijnej w ramach projektu XXXX

Suma obrotów i sald kont analitycznych musi być zgodna z obrotami i saldem konta 080 „Środki trwałe w budowie”

Jak widać opis w polityce rachunkowości powinien być bardzo obszerny. Ponieważ jednak zasady funkcjonowania kont i ich powiązania są w zasadzie takie same we wszystkich podmiotach dopuszczalne jest pominięcie tych opisów i odniesienie się w treści dokumentu, że „zasady funkcjonowania kont i ich powiązania stosuje się zgodnie z opracowaniem stanowiącym załącznik do polityki rachunkowości” Takim opracowaniem może być gotowa publikacja jakich wiele jest na rynku wydawniczym.

Pamiętać należy, że w momencie otrzymywania dotacji jednostki mają już opracowaną politykę rachunkowości. W związku z tym nie ma potrzeby opisywania tej polityki na nowo. Wystarczy sporządzać odpowiednie aneksy w zależności od potrzeby.

Przykładowy aneks do polityki rachunkowości:

(pieczęć jednostki)

Zarządzenie nr z dnia 200... r.

Kierownika

(nazwa, adres jednostki)

w sprawie wprowadzenia zmian w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości

Zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.) wprowadza się zmiany w polityce rachunkowości w związku z uzyskaniem dotacji na realizację projektu „XXXXXX”:

1. Ewidencja przychodów z dotacji

Przychody z tytułu dotacji finansującej projekt „XXXXXX” podlegają następującemu księgowaniu:

1. Środki przekazane na sfinansowanie środków trwałych

W momencie wpływu dotacji na rachunek bankowy podlega ona księgowaniu na koncie rachunku bankowego (Wn) oraz koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” (Ma).

Po oddaniu środków trwałych do używania i rozpoczęciu amortyzacji, równowartość dokonywanych odpisów amortyzacyjnych będzie księgowana równolegle na koncie „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” (Wn) i koncie „Pozostałe przychody operacyjne” (Ma)

2. Środki przekazane na sfinansowanie wydatków bieżących będą księgowane na koncie rachunku bankowego otwartego dla projektu (Wn) oraz na koncie „Pozostałe przychody operacyjne” (Ma)

II. W zakładowym planie kont wprowadza się następujące konta analityczne

080 – 3 „Środki trwałe w budowie – projekt XXXXXX”

010 – 2- 2 „Środki trwałe – projekt XXXXXX

070 – 2-2 „Umorzenie środków trwałych – projekt XXXXXX”

133 – Rachunek bankowy – projekt XXXXXX”

401- 1- 2 „Amortyzacja środków trwałych – projekt XXXXXX”

8. Odpowiedni kod księgowy

Rozporządzenie 1083 wprowadzające obowiązek księgowego wyodrębniania operacji w projektach dopuszcza zamienne stosowanie odpowiedniego kodu księgowego. Nie określa jednak na czym polega kod księgowy. Na gruncie polskich rozwiązań kod ten może przyjmować dwie postacie:

- kod księgowy funkcjonujący w ramach prowadzonego systemu księgowego
- kod księgowy funkcjonujący poza systemem księgowym.

a) Kod księgowy w ramach systemu księgowego

Programy finansowo księgowe zazwyczaj posiadają funkcje oznaczania operacji księgowych tzw. cechami, znacznikami, itp. Jeżeli program księgowy daje możliwość takiego oznaczania (wyodrębniania) operacji i jednocześnie pozwala na sporządzanie wydruków (w tym zwłaszcza zapisów na kontach księgowych) zarówno wszystkich zapisów księgowych jak i zapisów dotyczących tylko wybranych, odpowiednio oznaczonych operacji, to taka ewidencja spełnia warunki określone w przepisach unijnych dotyczące „zachowania odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji dotyczących projektu”. Używanie takiego kodu księgowego w bardzo istotny sposób upraszcza ewidencję, dając jednocześnie efekt taki sam jak stosowanie kont analitycznych, czy pozabilansowych. System oznaczeń musiałby być jednak odpowiednio skonfigurowany, żeby zapewnić uzyskiwanie informacji wymaganych przez jednostki udzielające dotacji.

Kodem księgowym mogłyby być np. litery, cyfry, ikony.

W trakcie księgowania operacji, przed wydaniem polecenia „zaksięguj” można wydać polecenie „oznacz kodem” (cechą, znacznikiem). Podczas oglądania dokumentu w systemie, ale również na różnego rodzaju wydrukach (zapisy na koncie księgowym, dziennik księgowy itp.) przy dokumencie pojawia się odpowiednie oznaczenie. Można również wydać polecenie aby system pokazał i wydrukował tylko pozycje oznaczone odpowiednim symbolem (kodem).

Przykładowy wydruk zapisów na koncie z oznaczeniem kodem zamieszczono w załączniku Nr 6.

Oczywiście takim samym kodem należy w takiej sytuacji oznaczyć sam dokument.

W opisaney sytuacji nie ma potrzeby tworzenia żadnych dodatkowych zestawień pozaksięgowych.

Ponieważ jednak metoda ta jest stosowana w ramach funkcjonującego systemu księgowego, wymaga ona usankcjonowania poprzez szczegółowe opisanie jej w polityce rachunkowości.

b) Kod księgowy poza systemem księgowym

Brak jest jednoznacznych uregulowań co do definicji kodu księgowego. Definicji tej nie zawierają zapisy rozporządzeń unijnych, ograniczając się jedynie do ogólnikowego stwierdzenia, że wyodrębnienie ewidencji może przybierać formę „odpowiedniego kodu księgowego”. O ile na gruncie przepisów o rachunkowości można wypracować zgodne z ustawą o rachunkowości zasady stosowania takiego kodu, to w przypadku ewidencji pozaksięgowy sprawa jest bardziej złożona.

W dokumentach regulujących zasady rozliczania dotacji w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko brak jest bezpośredniego odniesienia do tego zagadnienia.

Regulację tego problemu wskazuje Ministerstwo Rozwoju Regionalnego definiując pojęcie kodu księgowego:

„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,
- kwotę netto dokumentu,
- kwotę kwalifikowalną dotyczącą projektu.

Beneficjent stosując rozwiązanie polegające na wprowadzeniu kodu księgowego zobowiązany jest przy składaniu wniosku o płatność do sporządzania techniką komputerową w postaci arkusza kalkulacyjnego (oraz załączania wydruku) - Zestawienia dokumentów potwierdzających poniesione wydatki objęte wnioskiem.”

Jak z powyższego wynika ta metoda nie powoduje konieczności wprowadzania jakichkolwiek zmian w funkcjonującym systemie księgowym. Oznaczanie i ewidencjonowanie dokumentów odbywa poza tym systemem. Niemniej jednak w polityce rachunkowości należy wpisać informację o tym sposobie ewidencji pozaksięgowej.

Należy jednak zwrócić uwagę, że wspomniana wyżej definicja została sformułowana przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego jedynie w „Zasadach finansowania PO KL” (dokument dostępny na stronie POKL). Biorąc jednak pod uwagę, że Ministerstwo jest Instytucją Zarządzającą zarówno w przypadku PO KL jak i PO IiŚ wydaje się, że nie będzie błędem odniesienie tej definicji również do innych programów operacyjnych. W przeciwnym przypadku niemożliwe byłoby w żadnym przypadku finansowanie wydatków poniesionych przez Beneficjenta w latach poprzedzających podpisanie umowy o dofinansowanie. Ponadto uniemożliwiłoby to realizację projektów przez Beneficjentów nie zobowiązanych w ogóle do prowadzenia ksiąg rachunkowych (np. parafie, związki wyznaniowe itp.)

VI. Kwestie szczegółowe związane z wprowadzeniem wyodrębnionej ewidencji lub kodu księgowego

1. Wyodrębnienie operacji mających miejsce przed podpisaniem umowy

Rozporządzenie 1083 wprowadzając wymóg wyodrębnienia operacji zaznacza, że ma to dotyczyć wszystkich operacji związanych z projektem, ale jednocześnie ma się to odbywać bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych. Zasada, która może wprowadzać ograniczenia w wyodrębnianiu zapisów księgowych jest zapis art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Stanowi on, że księgi rachunkowe należy zamknąć na dzień kończący rok obrotowy nie później niż w ciągu 3 miesięcy (do 31 marca roku następnego). Ostateczne

zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostki powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe.

Ten zapis ustawy stwarza problemy Beneficjentom, którym umowa pozwala na zaliczenie do wydatków kwalifikowanych wydatków poniesionych w latach poprzednich. Co do zasady okres kwalifikowalności w obecnej perspektywie rozpoczął się 1 stycznia 2007. Wielu beneficjentów może w związku z tym występować o pokrycie wydatków poniesionych w latach 2007 - 2009 roku na podstawie umowy podpisywanej w 2010 r.

Biorąc jednak pod uwagę zapisy ustawy o rachunkowości Beneficjent nie ma w takiej sytuacji żadnej prawnej ani technicznej możliwości aby wyodrębnić zapisy księgowe dotyczące wydatków z lat poprzednich. Lata 2007 i 2008 są już na pewno nieodwracalnie zamknięte. Rok 2009 w wielu przypadkach również. Powstaje zatem pytanie jak Beneficjent ma spełnić warunek wyodrębnienia księgowego wydatków. Z pewnością nie może otworzyć ksiąg i dokonać korygujących zapisów księgowych.

Z wytycznych wynika, że nie mogąc dokonywać przebiegowań, Beneficjent może zastosować odpowiedni kod księgowy, czyli odpowiednio oznaczyć dokumenty oraz sporządzić ich zestawienie w określonej formie. Fakturę trzeba opisać zgodnie z wymaganiami programu operacyjnego oraz umieścić na niej dodatkowo numer przyporządkowany jej w zestawieniu. W przedstawionym poniżej przykładzie założono, że jest to jeden z trzech realizowanych projektów i oznaczono go kodem „C”.

W aneksie do polityki rachunkowości opisującym zasady ewidencji wydatków z danego projektu należy umieścić odpowiednią adnotację o kodzie nadanym wydatkom w realizowanym projekcie, dotyczącym lat poprzednich, np.:

„Operacjom gospodarczym, które miały miejsce w latach 2007 – 2009 zostaje przyporządkowany kod C, którym zostaną oznaczone dokumenty potwierdzające poniesione wydatki kwalifikowane w projekcie”. Wydatki te zostaną ujęte w odrębnym zestawieniu”.

Przykład zestawienia

Zestawienie wydatków kwalifikowalnych poniesionych w 2007 r. na podstawie faktur stanowiących zał. 7 i 8 do podręcznika

Lp.	Numer dokumentu	Numer ewidencyjny/księgowy	Data wystawienia dokumentu	Kwota brutto	Kwota netto	Kwota kwalifikowalna w projekcie
1	111/2007	C1/2007 FVZ 135/2007	05.03.2007	18 300	15 000	15 000
2	131/2007	C2/2007 FVZ 162/2007	31.03.2007	70 760	58 000	58 000

Zgodnie z wymaganiami MRR jest to minimalny zakres danych. Zdaniem autora warto rozważyć powiększenie zakresu danych o określenie nazwy wydatku oraz datę zapłaty.

Należy tu podkreślić, że zasada księgowego wyodrębniania wydatków lub stosowania kodu księgowego dotyczy wszystkich wydatków w projekcie, a więc zarówno wydatków kwalifikowanych jak i wydatków niekwalifikowanych. Jeśli więc w latach ubiegłych, przed podpisaniem umowy o dofinansowanie były w związku z projektem ponoszone wydatki niekwalifikowane w projekcie, to muszą one również zostać wyodrębnione.

Gdyby w momencie podpisania umowy o dofinansowanie sprawozdanie finansowe za 2009 r. nie było jeszcze zatwierdzone, Beneficjent powinien zastosować kod księgowy poza systemem księgowym do operacji, które miały miejsce w latach 2007 - 2008. Natomiast co do operacji, które miały miejsce w 2009 r. należałoby rozważyć wyodrębnienie ich w ramach funkcjonującego systemu księgowego. Skoro sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone należałoby wziąć pod uwagę zapisy art. 54 ust. ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Przepis ten nie nakazuje bezwzględnie zmieniać zapisów księgowych, pozostawiając do decyzji kierownika jednostki czy uzna on te zdarzenia za istotne czy też nie. Wydaje się jednak, że skoro ustawa pozostawia taką możliwość to należałoby z niej skorzystać.

Problemy z wyodrębnioną ewidencją mogą się pojawiać również w innych sytuacjach. Jeżeli kontrola zakwestionuje pewne wydatki jako niezwiązane z projektem, może powstać potrzeba wyksięgowania tych wydatków z kont księgowych przyporządkowanych do projektu. Może też powstać sytuacja odwrotna, że wydatek nie został wykazany przez Beneficjenta chociaż jest niezbędny dla realizacji projektu.

W takiej sytuacji należy przeanalizować możliwość dokonania zmian w ewidencji księgowej na zasadach opisanych powyżej. Jeżeli dotyczy to lat zatwierdzonych – należy zastosować pozaksięgowy wyodrębniony kod. Jeśli dotyczy to roku bieżącego lub niezatwierzonego – należy dokonać stosownych przeksięgowania.

Należy tu zwrócić uwagę na sposób przeksięgowania. Dokumenty ujęte w księgach rachunkowych nie powinny być usuwane. Nie należy również zmieniać istniejących zapisów księgowych poprzez zmianę tych zapisów w księgach, a co za tym idzie zmianę dekretacji na dokumentach. Sposób poprawiania błędów regulują przepisy ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi błędne zapisy w księgach należy poprawić zapisami korygującymi. Należy więc sporządzić księgowy dokument korygujący (Polecenie księgowania) na podstawie którego wprowadzone zostaną przeksięgowania doprowadzające do stanu poprawnego.

2. Obowiązek wyodrębnienia wszystkich kosztów (kwalifikowalnych i niekwalifikowalnych)

W ramach realizacji projektu mogą być generowane wydatki niekwalifikowalne, chociaż są one niezbędne do realizacji projektu.. W projektach inwestycyjnych często pojawiają się wydatki na różnego rodzaju roboty dodatkowe. Wydatki te nie są kwalifikowalne ale zwiększają wartość projektu. Rozporządzenie 1083 stanowi, że wyodrębnione księgowo mają być wszystkie operacje związane z projektem, a więc również i te.

3. Konsekwencje związane z brakiem prowadzenia przez beneficjenta wyodrębnionej ewidencji

W punkcie 7b podręcznika - Procedury stosowane przez beneficjenta (str. 34) - przedstawiono wymogi dotyczące beneficjentów projektów, które przytaczamy poniżej:

(...) Beneficjent powinien posiadać i stosować procedury dotyczące:

- trybu wyboru wykonawcy oraz zawierania umów w ramach projektu realizowanego w ramach POIiŚ – zgodne z zasadami obowiązującymi w POIiŚ (patrz rozdział 7, punkt d – Zawieranie umów dla zadań objętych projektem),
- weryfikacji, czy roboty, usługi lub dostawy za które jest dokonywana płatność zostały rzeczywiście wykonane zgodnie z zawartą umową,
- przygotowywania wniosków o płatność, w tym zasad weryfikacji i poświadczania czy wszystkie wydatki włączane do wniosku o płatność są zgodnie z zasadami zawartymi w Wytycznych w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach POIiŚ wydanych przez Ministra Rozwoju Regionalnego,
- **polityki rachunkowości, wraz z zakładowym planem kont uwzględniającym obowiązek stosowania odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich operacji związanych z projektem,**
- archiwizacji wszelkich dokumentów związanych z realizacją projektu w okresie realizacji POIiŚ oraz 3 lat od zamknięcia POIiŚ zgodnie z postanowieniami art. 90 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 oraz art. 19 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1828/2006.

Natomiast w paragrafie 14 wzoru umowy o dofinansowanie czytamy:

§ 17.

Zwrot dofinansowania

1. *W sytuacjach, gdy dofinansowanie udzielone Beneficjentowi zostało:*

1) *wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem;*

2) *wykorzystane z naruszeniem procedur obowiązujących przy realizacji Projektu;*

3) *pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości*

– podlega ono zwrotowi w trybie i na zasadach przewidzianych w art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240).

Zapis ten jest bardzo istotny. Wynika z niego bowiem, że niezachowanie odpowiednich procedur (w tym procedur w zakresie rachunkowości) może skutkować obowiązkiem zwrotu dotacji.

Należy tu podkreślić, że zakwestionowanie u Beneficjenta wydatków z powodu np. nieprawidłowego ich udokumentowania czy błędów w procedurach wynikających z ustawy Pzp powoduje, że tylko tę część wydatków beneficjent będzie musiał zwrócić.

Zakwestionowanie obowiązkowych procedur, w tym brak wyodrębnionej ewidencji może skutkować obowiązkiem zwrotu całej dotacji.

Pozwolenie Beneficjentowi na zastosowanie w tej sytuacji „trybu zastępczego” w postaci pozaksięgowego wyodrębnionego kodu do wszystkich operacji (w tym również tych, co do których miał możliwość ich wyodrębnienia) wydaje się ryzykowne.

Biorąc pod uwagę ilość dokumentów, w których przywołuje się obowiązek wyodrębnienia księgowego operacji, należałoby sądzić, że niezastosowanie się Beneficjenta do tego obowiązku jest niedbalstwem.

4. Warunki przeksięgowania wydatków zaewidencjonowanych na “8” i “9” po zakończeniu roku budżetowego

Jednostki sektora finansów publicznych, zarówno podsektora rządowego jak i samorządowego mają obowiązek sporządzać roczne sprawozdania Rb-WS. Sprawozdania powinny być sporządzane na podstawie prowadzonej ewidencji wydatków strukturalnych.

Wydatki strukturalne to wydatki z krajowych środków publicznych poniesione w związku z realizacją celu (projektu, działania, zadania) - określonego i opisanego w rozporządzeniu Ministra Finansów z 26.10.2007 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz. U. Nr. 209, poz. 1511). Celem tego sprawozdania jest dostarczenie informacji o kształtowaniu wydatków w obszarach strukturalnych do UE. Ma ono udowodnić Komisji Europejskiej, że poziom wydatków strukturalnych jest nie mniejszy niż przed przystąpieniem do UE. Jednostki sektora finansów publicznych (także jednostki budżetowe) realizujące projekty finansowane ze środków UE i współfinansowane środkami krajowymi oznaczają i przyjmują do sprawozdania Rb-WS jako wydatki strukturalne wyłącznie wydatki stanowiące krajowy wkład publiczny.

Są to wszystkie wydatki z końcówką „9” (środki krajowe). Jeżeli w ramach projektu wystąpiły wydatki niekwalifikowane (z końcówką paragrafu „0”) należy je również włączyć do tego sprawozdania w celu zaprezentowania całości wkładu krajowego poniesionego na realizację projektu. Natomiast wydatki na realizację takiego projektu klasyfikowane z końcówką paragrafu „8” (**od stycznia 2010 z końcówką ”7”**) jako że nie zostały poniesione ze środków krajowych publicznych, nie są ujawniane w sprawozdaniu Rb-WS.

Sprawozdanie należy sporządzić do 31 marca za rok poprzedni. Jednak w sprawozdaniu tym muszą być zamieszczone wydatki na cele strukturalne **faktycznie poniesione w danym roku sprawozdawczym (ujęcie kasowe)**. Z tego powodu nie ma możliwości korygowania pod tym kątem wydatków zaksięgowanych w poprzednim roku budżetowym. Wszystkie wydatki, które zostały poniesione do 31 grudnia muszą pozostać z taką cyfrą z jaką zostały wydatkowane.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że w przypadku państwowych jednostek budżetowych możliwość przeksięgowania z „7” na „9” nie istnieje również w trakcie roku budżetowego. Dotyczy to sytuacji gdy zostanie stwierdzona niekwalifikowalność wydatków w zakresie projektów PJB. W takiej sytuacji ryzyko pokrycia wydatków niekwalifikowalnych obciąża budżet państwa, co oznacza, iż PJB nie zwraca wydatków poniesionych w ramach wydatków budżetu środków europejskich. Z uwagi na fakt poniesienia wydatków poprzez rachunek BGK do obsługi płatności nie jest również możliwe dokonanie przeksięgowania tych wydatków i np. zaewidencjonowanie ich w paragrafach z czwartą cyfrą „0”. W przypadku projektów gdzie beneficjentem jest inny podmiot niż PJB w przypadku stwierdzenia niekwalifikowalności wydatku beneficjent powinien dokonać zwrotu środków stanowiących

wydatki niekwalifikowalne lub instytucja powinna dokonać potrącenia weryfikując kolejny wniosek o płatność.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. Nr 14, poz. 114) wśród katalogu czynności stanowiących naruszenie dyscypliny budżetowej nie wymienia czynności polegających na błędnym zaksięgowaniu operacji gospodarczych, w tym operacji finansowanych dotacją unijną.

5. Kontrola prawidłowości zastosowania wyodrębnionej ewidencji i kodu księgowego

Zasady, zakres oraz metodyka przeprowadzania kontroli Beneficjenta zostały uregulowane w Wytycznych w zakresie kontroli realizacji Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko 2007-2013.

a) kontrole projektów na miejscu

Istotą prowadzenia kontroli projektów na miejscu jest weryfikacja prawidłowości realizacji projektu, w tym sprawdzenie, czy informacje dotyczące postępu w realizacji projektu oraz poniesionych wydatków, przedstawiane przez beneficjenta we wnioskach o płatność, są zgodne ze stanem rzeczywistym, a także weryfikacja, czy współfinansowane towary i usługi zostały dostarczone, oraz że wydatki zadeklarowane przez beneficjentów w związku z realizowanymi projektami zostały rzeczywiście poniesione i są zgodne z zasadami wspólnotowymi i krajowymi.

Minimalny zakres kontroli projektu na miejscu został określony w Załączniku nr 3 do Wytycznych. Zgodnie z nim jednym z obowiązkowych elementów kontroli jest ustalenie czy istnieje i jest stosowany odrębny system księgowy lub odrębny kod księgowy dla wszystkich operacji związanych z realizacją projektu.

b) kontrole na zakończenie realizacji projektu

Kontrola na zakończenie realizacji projektu przeprowadzana jest po przekazaniu przez beneficjenta wniosku o płatność końcową przed akceptacją tego wniosku. Przeprowadzenie kontroli na zakończenie realizacji projektu jest obligatoryjne. Kontrola na zakończenie realizacji projektu powinna obejmować co najmniej:

a) weryfikację wniosku o płatność końcową przekazanego przez beneficjenta i sprawdzenie jego zgodności z poprzednimi wnioskami o płatność, jeżeli były składane przez beneficjenta,

b) sprawdzenie kompletności dokumentacji związanej z realizacją projektu, niezbędnej do zapewnienia właściwej ścieżki audytu, ze szczególnym uwzględnieniem dokumentów potwierdzających prawidłowość poniesionych wydatków.

Jednym z podstawowych dokumentów określającym właściwą ścieżkę audytu jest polityka rachunkowości opisująca sposób wyodrębnienia ewidencji księgowej. Na podstawie tego dokumentu (w konfrontacji z danymi wynikającymi z wniosków o płatność) kontrolujący wie jakie zestawienia (wydruki) z ewidencji księgowej powinien zażądać od Beneficjenta (zapisy na kontach księgowych, dziennik księgowych, sprawozdania). Zapisy na kontach księgowych dają z kolei informację o dokumentach jakie należy sprawdzić.

6. Procedura kontrolna

Jakie dokumenty należy przeanalizować

Podstawowym dokumentem jest polityka rachunkowości. Na jej podstawie kontrolujący wie o wydruki z jakiego konta ma poprosić Beneficjenta. Dotyczy to kont:

„Środki trwałe” - jeśli beneficjent ma finansowany zakup gotowych środków trwałych

„Inwestycje w środki trwałe” – jeśli Beneficjent ma finansowaną budowę środków trwałych

„Rachunek bankowy projektu” – w celu sprawdzenia zapisów dotyczących płatności przelewem

„Kasa” - celu sprawdzenia płatności gotówkowych w projekcie

Konta zespołu 4 lub 5 – w celu sprawdzenia zapisów księgowych dotyczących kosztów bieżących

Konta zespołu 7 – w celu sprawdzenia sposobu ujęcia przychodów z dotacji w przypadku jednostek stosujących metodę wynikową ujmowania dotacji

Konta zespołu 8 – w celu sprawdzenia sposobu ujęcia przychodów z dotacji w przypadku jednostek stosujących metodę fundusзовą ujmowania przychodów z dotacji

Celowo nie podano wyżej pełnych numerów kont księgowych gdyż mogą one się różnić u poszczególnych Beneficjentów. Informację na ten temat znajdziemy w zakładowym planie kont.

Zapisy na kontach księgowych można skonfrontować z „Dziennikiem Księgowań”. W tym urzędzeniu księgowym (wydruku) należy ujmować wszystkie zapisy księgowe w ujęciu chronologicznym równoległe do zapisów na poszczególnych kontach rodzajowych.

Zaletą zapisów w „Dzienniku księgowań” jest fakt, że ujmowane są tam tylko zapisy wprowadzone trwale do ksiąg. Nie wykazuje on zapisów wprowadzanych „tymczasowo”, na co pozwalają zapisy na kontach księgowych.

Na jakie zapisy w tych dokumentach zwrócić szczególną uwagę

Analizując wydruki kont księgowych i ewentualnie sprawozdań (rachunek wyników, bilans) należy zwrócić uwagę czy nie pojawia się na nich np. zapis „z uwzględnieniem bufora” lub podobny, co świadczy, że uwzględniają one zapisy wprowadzone tymczasowo.

Zapisy na kontach księgowych należy skonfrontować z dokumentami księgowymi, na podstawie których zapisy zostały dokonane. Informacja o dokumencie znajduje się w poz. „numer dokumentu” lub „numer ewidencyjny” zapisów konta.

Analiza dokumentacji księgowej zostanie przedstawiona na poniższym przykładzie

Przykład

Spółka z oo. podpisała umowę o dofinansowanie projektu „Budowa i wyposażenie Centrum Edukacji” w dniu 15 marca 2009 r. Zgodnie z podpisaną umową i załączonym budżetem projektu może w projekcie sfinansować m.in.:

a) Zakup gotowych środków trwałych:

- filtr powietrza o wartości 98 004 zł
- agregat prądotwórczy o wartości 130 000 zł
- szafę (obudowę) do agregatu o wartości 5 819,67 zł

Ww. środki trwale zostały zakupione w 2008 r. Sprawozdanie finansowe za 2008 r. zostało zatwierdzone 14 marca 2009 r.

b) Budowę budynku o wartości 1 500 000 zł, który będzie trwale zainstalowany w projekcie. Budowa została rozpoczęta w 2009 r. W kwietniu 2009 poniesiono pierwsze nakłady na budowę w kwocie 200 000 zł

c) Amortyzację budynku zakupionego w styczniu 2009 r. o wartości początkowej 98 155 zł, który nie będzie trwale zainstalowany w projekcie. Jest to budynek

gospodarczy do przechowywania urządzeń i narzędzi przez okres realizacji budowy. Stawka amortyzacyjna dla tego budynku została ustalona w wysokości 2,5% rocznie. Beneficjent w polityce rachunkowości ustalił, że amortyzacja będzie naliczana za okresy kwartalne.

- d) Wynagrodzenia pracowników bezpośrednio zatrudnionych przy projekcie w kwocie nieprzekraczającej miesięcznie 11 000 zł wraz z narzutami pracodawcy.

Pierwszą transzę dotacji przekazano 31 marca w kwocie 233 823,67 zł (refundacja wartości środków trwałych zakupionych w 2008 r.).

Beneficjent rozlicza wydatki w kwotach netto (podatek VAT nie jest kosztem kwalifikowanym)

Osoba kontrolująca prawidłowość ewidencji księgowej u Beneficjenta np. w sierpniu 2009 r. powinna podjąć następujące czynności:

Krok 1

Należy poprosić Beneficjenta o przedstawienie „Polityki rachunkowości”. Powinna ona być uaktualniona lub powinien być sporządzony odrębny aneks do polityki **najpóźniej w dniu zaewidencjonowania w księgach rachunkowych pierwszej operacji związanej z projektem** (nie licząc operacji związanych z zakupem środków trwałych w 2008 r.).

Należy tu zwrócić uwagę na obowiązujące terminy ewidencjonowania operacji gospodarczych. Ustawa o rachunkowości nie wskazuje żadnych konkretnych terminów, w których operacje powinny być ujmowane. Stanowi jedynie, że księgi powinny być prowadzone bieżąco (art. 24 ust. 1 ustawy). Zgodnie natomiast z art. 24 ust. 5 ustawy księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli:

- 1) pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych;
- 2) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie, o którym mowa w pkt 1, a za rok obrotowy - nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym;

3) ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Z powyższego wynika, że jedynie co do transakcji gotówkowych ustawa określa sztywny termin (dzień w którym dokonano wpłaty lub wypłaty). Terminy ewidencjonowania pozostałych operacji mogą być różne w zależności od obowiązków sprawozdawczych i deklaracyjnych Beneficjenta. W przypadku Beneficjentów rozliczających się z podatku dochodowego będzie to np. 20 dzień następnego miesiąca (chyba, że ma obowiązek sporządzania wcześniejszych sprawozdań). Jeżeli więc operacje gospodarcze, które miały miejsce w marcu 2009 r. zostaną przez takiego Beneficjenta zaewidencjonowane np. dopiero 15 kwietnia, to obowiązek terminowości ewidencji zostanie zachowany.

Należy zwrócić uwagę czy w aktualnej polityce rachunkowości zostały opisane zasady ewidencji poszczególnych operacji związanych z projektem, np. metody ujmowania przychodów z dotacji i inne opisane w poprzedniej części podręcznika.

Krok 2

Należy sprawdzić czy Beneficjent posiada „Zakładowy plan (wykaz) kont księgowych”, który jest integralną częścią polityki rachunkowości. Wszystkie konta księgowe, na których są ewidencjonowane operacje związane z projektem muszą być wyraźnie nazwane, np.

- konto 132 „Wyodrębniony rachunek bankowy – projekt XXXX”

- konto 405 – 2 „Wynagrodzenia pracowników finansowane z projektu XXXX”

Przykładowy plan kont dla tego przykłady przedstawia zał. 4

Należy również sprawdzić czy w zakładowym planie kont wszystkie te konta zostały prawidłowo opisane. Szczegółowe przykłady opisu kont przedstawiono na stronach 46-49 podręcznika.

Krok 3

Należy sprawdzić czy operacje związane z projektem zostały zaksięgowane zgodnie z zasadami opisanymi w polityce rachunkowości i w zakładowym planie kont. Kontrolę w tym zakresie należy rozpocząć od zapisów na kontach księgowych.

Analizując kolejno wydatki poniesione przez Beneficjenta na omawianym przykładzie, w oparciu o dokumenty źródłowe (faktury, rachunki, polecenia księgowania, listy płac itp.) należy poprosić o:

1. Ewidencję związaną z zakupem środków trwałych

Ewidencję tę należy sprawdzić na dwóch poziomach:

- a) Ewidencję środków trwałych w celu ustalenia czy zgłoszone do finansowania środki trwałe zostały ujęte w tej ewidencji z odpowiednią adnotacją (wyodrębnieniem) w rubryce „uwagi”. Przykładowy wzór tej ewidencji w omawianym przykładzie powinien wyglądać następująco

Lp.	Określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej	Data zakupu	Dane dokumentu zakupu	Data przyjęcia do używania	Symbol KŚT	Uwagi
1	Filtr powietrza	30.01.2008	0850044ROC/00/ 007237	30.01.2008	4	Sfinansowano dotacją nr umowy
2.	Agregat prądowórczy	06.10.2008	27/16/10/2008	14.10.2008	4	Sfinansowano dotacją nr umowy
3	Szafa (obudowa)	14.10.2008	706/08	14.10.2008	4	Sfinansowano dotacją nr umowy
4	Budynek gospodarczy	31.01.2009	1/ESTATE/2009	31.01.2009	1	Częściowo sfinansowano (amortyzacja za okres realizacji projektu) dotacją nr umowy

b) Ewidencję na koncie księgowym

W tym celu prosimy o wydruki kont księgowych środków trwałych. Aby wiedzieć jakie konta chcemy sprawdzić należy zajrzeć do zakładowego planu kont.

W naszym przykładzie jest to konto 010 (zał. 4)

Ponieważ zakup trzech środków trwałych nastąpił w roku 2008, który był już zatwierdzony w momencie podpisania umowy o dotację, brak jest

wyodrębnionego konta księgowego dla tych środków. W tej sytuacji Beneficjent powinien przedstawić zestawienie odpowiadające warunkom określonym dla „odpowiedniego kodu księgowego”. Może ono wyglądać następująco

lp	Nr dokumentu źródłowego	Nr księgowy dokumentu	Data wystawienia dokumentu	Kwota brutto	Kwota netto	Kwota kwalifikowana w projekcie
1	Filtr powietrza	DIM 1	30.01.2008	119 564,88	98 004,00	98 004,00
2	Agregat prądotwórczy	FVZ 262	06.10.2008	158 600,00	130 000,00	130 000,00
3	Szafa (obudowa)	FVZ 274	14.10.2008	7 100,00	5 819,67	5 819,67

Wszystkie dokumenty powinny być odpowiednio opisane i dodatkowo opatrzone numerem wynikającym z ww. zestawienia, np. „poz. 1 zestawienia – kodu księgowego”

Niezależnie od powyższego należy sprawdzić czy i jak zostały one ujęte w ewidencji księgowej. Zapisy przedstawiające ujęcie tych wydatków na koncie księgowym 2008 r. przedstawia załącznik nr 9

Na wszystkich załącznikach dotyczących zapisów księgowych znaczkiem „v” zaznaczono zapisy, które nas interesują.

Dodatkowo należy sprawdzić jak został zaewidencjonowany budynek, który będzie kosztem w projekcie w postaci odpisów amortyzacyjnych za czas realizacji projektu. Ponieważ budynek został zakupiony w 2009 r. Beneficjent ma obowiązek ująć jego zakup na wyodrębnionym koncie księgowym (syntetycznym, analitycznym lub pozabilansowym). Zapisy przedstawiające ujęcie tego budynku na koncie księgowym przedstawia załącznik nr 10 . W załączniku tym wskazano zapisy na koncie syntetycznym (obejmującym wszystkie środki trwałe, w tym również finansowane dotacją).

W następnej kolejności należy sprawdzić jak zostały ujęte nakłady na budowę budynku. Jeżeli środki trwałe nie są kupowane w postaci gotowej lecz polegają na budowie, poszczególne wydatki ponoszone w trakcie realizacji inwestycji są ujmowane na koncie „Środki trwałe w budowie”. Dopiero po zakończeniu realizacji inwestycji i przekazaniu środka trwałego do używania jego wartość przenoszona jest z konta „Środki trwałe w budowie” na konto

„Środki trwałe”. W omawianym przykładzie wydatek w kwocie 200 000 zł powinien więc zostać ujęty na koncie „Środki trwałe w budowie”. Beneficjent również w tym przypadku ma obowiązek wyodrębnić operacje związane z tymi wydatkami. Może on założyć w tym celu dodatkowe konto syntetyczne i na tym koncie ewidencjonować wszystkie wydatki związane z tą konkretną inwestycją. Może również założyć dodatkowe konto analityczne. Aby sprawdzić na jakim koncie powinna być zaewidencjonowana ta operacja zaglądamy do planu kont (zał. 4). Zgodnie z zasadami obowiązującymi u Beneficjenta środki trwałe w budowie ewidencjonuje się na koncie 011. Beneficjent dodatkowo założył konto analityczne 011-2-1 „Środki trwałe w budowie – projekt XXX”.

Warto zwrócić uwagę, że podmioty gospodarcze często ewidencjonują te operacje na koncie 080 lub 081. Ale wtedy musi to wynikać z planu kont.

W załączniku 11 przedstawiono zapisy związane z tą operacją na wyodrębnionym koncie analitycznym 011-2-1.

Kolejnym wydatkiem, który Beneficjent przedstawi do rozliczenia będzie amortyzacja od budynku nie zainstalowanego na trwałe w projekcie. Przedmiotem kontroli będzie nie tylko prawidłowość ewidencji tego wydatku, ale również jego wysokość jako wydatku kwalifikowanego. Aby sprawdzić prawidłowość naliczenia kosztu amortyzacji musimy po pierwsze sprawdzić jaką stawką należy amortyzować dany środek trwały. Ponieważ ustawa o rachunkowości nie wskazuje stawek amortyzacyjnych, musimy informację na ten temat uzyskać z polityki rachunkowości Beneficjenta. Podmiot gospodarczy ma obowiązek ustalić we własnym zakresie plan amortyzacji każdego środka trwałego (w tym stawkę amortyzacyjną). W omawianym przykładzie ustalono stawkę zgodną ze stawką określoną w przepisach podatkowych dla budynków użytkowych, tj. 2,5 %.

Musimy pamiętać ponadto, że amortyzację możemy rozpocząć począwszy od miesiąca następującego po miesiącu w którym środek trwały oddano do używania. W omawianym przypadku środek trwały został oddany do używania w styczniu 2009 r. Amortyzację można zacząć naliczać począwszy od miesiąca lutego 2009 r. Beneficjent (zgodnie z założeniami przykładu) rozlicza amortyzację w okresach kwartalnych. Na koniec marca powinien więc naliczyć amortyzację za dwa miesiące (luty i marzec).

Wyliczenie amortyzacji

$98\,155\text{ zł} \times 2,5\% = 2\,453,88\text{ zł}$ (amortyzacja roczna)

$2\,453,88 : 12\text{ miesięcy} = 204,49\text{ zł}$

$204,49\text{ zł} \times 2 = 408,98\text{ zł}$

Amortyzacja powinna być ujęta na wyodrębnionym koncie księgowym. W załącznikach nr 12-13 przedstawiono sposób ujęcia tego wydatku zarówno na koncie syntetycznym 401 jak i na koncie analitycznym 401-1-10-2. Na wyodrębnionym koncie księgowym naliczono amortyzację z tego tytułu w kwocie 613, 47, tj. za 3 miesiące co jest nieprawidłowością. Różnica w kwocie 204,49 nie jest wydatkiem kwalifikowanym.

Na podobnych zasadach jak powyżej należy sprawdzić ewidencję wynagrodzeń pracowników oraz obciążenia pracodawcy z tego tytułu. W załącznikach 14-17 przedstawiono zapisy na kontach dotyczące tych wydatków.

Pozostaje do sprawdzenia sposób ujęcia na kontach księgowych wpływu dotacji na rachunek bankowy Beneficjenta. W omawianym przykładzie Beneficjent zdecydował się na założenie konta syntetycznego 131 dla celów ewidencji przychodów z dotacji. Mógłby oczywiście tak jak w poprzednich przypadkach założyć też ewidencję analityczną. Gdyby podjął taką decyzję mógłby ewidencjonować ją np. na koncie analitycznym 130 – 2 „Wyodrębniony rachunek bankowy.

Drugostronnie Beneficjent ujął tę operację na koncie 844 – 2 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów)\”

Ujęcie tej operacji na koncie przedstawiono w załącznikach 18-20.

Podjmując decyzję o sposobie ewidencji Beneficjent jest niejednokrotnie ograniczony możliwościami funkcjonującego programu finansowo-księgowego. Niektóre programy nie pozwalają np. zakładać kont analitycznych do konta syntetycznego jeżeli na tym koncie syntetycznym były wcześniej dokonywane zapisy księgowe. Jeżeli więc Beneficjent uzyskał dotację w trakcie roku obrotowego to nie zawsze będzie miał możliwość zakładania kont analitycznych do funkcjonujących wcześniej kont syntetycznych.

Krok 4

Należy sprawdzić czy zapisy na kontach księgowych zostały dokonane w sposób trwały, tj. czy Beneficjent nie ma możliwości (np. po zakończeniu kontroli) dokonać zmiany tych zapisów w sposób nie pozostawiający śladu.

Jak wcześniej wspomniano większość programów księgowych daje możliwość księgowania i przechowywania zapisów księgowych w tzw. „poczekalniach” czy „buforze”, tj. zapisów tymczasowych, które w każdej chwili można wyrzucić lub dowolnie zmienić. Pomimo to są one wykazywane w zapisach kont księgowych oraz w sprawozdaniach finansowych (rachunek wyników, bilans). Może się więc zdarzyć, że po kontroli Beneficjent dokona zmiany zapisów na kontach księgowych.

Podczas kontroli można to zazwyczaj sprawdzić. Niektóre programy informują o tym na sporządzanych wydrukach. Może to przybierać formę zapisu na wydruku, np. „zapisy na koncie 400 z uwzględnieniem bufora” czy „Rachunek wyników z uwzględnieniem bufora”.

Czasem może to przybierać formę jakiegoś symbolu. Na przykład na wydrukach z kont stanowiących załączniki do niniejszego podręcznika w tabelce pojawia się zawsze pierwsza wolna rubryka. Gdyby pojawiła się tam litera B oznaczałoby to, że dany zapis został ujęty tylko w buforze i w każdej chwili można go zmienić. Niektóre programy nie informują o tym fakcie w żaden sposób.

Aby uniknąć wątpliwości czy dany zapis jest ujęty w sposób trwały wskazane jest skonfrontowanie go z zapisami ujętymi w „Dzienniku księgowania”. Jest, to jak już wcześniej wspomniano, urządzenie księgowe, w którym wszystkie dokonane zapisy księgowe ujmowane są w porządku chronologicznym.

Zaletą „Dziennika księgowania” jest fakt, że ujmuje on tylko operacje zaksięgowane w sposób trwały.

Wydruk Dziennika księgowania za marzec 2009 r. stanowi załącznik nr 21 do podręcznika. Na jego podstawie można skonfrontować trwałość zapisów na kontach księgowych. Na załączonym wydruku Dziennika księgowania zaznaczono pozycje, zgodne z pozycjami zaewidencjonowanymi na kontach księgowych.

Krok 5

Dodatkową kontrolę poprawności ujęcia operacji gospodarczych na kontach księgowych można przeprowadzić poprzez sprawdzenie zapisów na wydruku pod nazwą „Obroty kont”.

Jest to zestawienie obrotów i sald poszczególnych kont księgowych.

Przykładowy wydruk zestawienia obrotów i sald przedstawia załącznik nr 22 i 23.

7. Najczęściej popełniane błędy podczas tworzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej i kodu księgowego

- a) Stosowanie wyodrębnionych kont księgowych bez odpowiednich zapisów w zakładowym planie kont.

Podczas kontroli należy skonfrontować numery kont, na których dokonywane są księgowania z wykazem kont określonym w zakładowym planie kont. Nieprawidłowości należy usunąć poprzez aktualizację planu kont.

Przykład

Podczas kontroli stwierdzono, że wydatki związane z realizacją inwestycji (środki trwałe w budowie) były ewidencjonowane na koncie 011 – 2 -2. Kontrolujący stwierdził, że w zakładowym planie kont takie konto nie występuje. Wydano zalecenie aktualizacji zapisów w zakładowym planie kont.

- b) Stosowanie wyodrębnionej ewidencji tylko dla kont kosztów.

Przepisy wymagają aby wszystkie operacje w projekcie były księgowo wyodrębnione. Podczas kontroli należy przeanalizować czy operacje związane z zakupem środków trwałych, operacje kasowe, operacje związane z przychodami z tytułu dotacji również zostały prawidłowo wyodrębnione. W tym celu podczas kontroli dokumentów źródłowych należy zwrócić szczególną uwagę na dekretację na dokumentach. Na tym etapie kontroli często można wykryć błędy w tym zakresie.

Przykład

Na fakturze zakupu komputera jest dekretacja wskazująca, że operację zaksięgowano na koncie 010- 5 -2. Sugeruje to, że operacja została prawidłowo wyodrębniona. Podczas kontroli stwierdzono, że zapisy w zakładowym planie kont wymieniają konta:

010 Środki trwałe

...

010 – 5 Urządzenia techniczne i komputery

010-5 -1 Urządzenia techniczne i komputery – dział sprzedaży

010-5-2 Urządzenia techniczne i komputery – dział administracji

To oznacza, że brak jest wyodrębnionej ewidencji dla komputerów finansowanych dotacją. Powinna być utworzona dodatkowa analityka:

010- 5 -2 Urządzenia techniczne i komputery – dział administracji

010-5-2-1 Urządzenia techniczne i komputery – dział administracji –
działalność podstawowa

010-5-2-2 Urządzenia techniczne i komputery – dział administracji –
Projekt XXXX

Wydano zalecenie wyodrębnienia księgowego tej operacji

- c) Prowadzenie wyodrębnionej ewidencji na kontach pozabilansowych bez zapewnienia odpowiednich procedur systemowych (o których mowa na str. 43 podręcznika).

Brak odpowiednich procedur powinien powodować kwestionowanie tej metody jako niewiarygodnej, a co za tym idzie obowiązek zastosowania innej metody.

- d) Pomyłki w księgowaniach.

Zdarza się to zwłaszcza przy bardzo rozbudowanej ewidencji analitycznej. W przypadku gdy ewidencja analityczna jest rozbudowana do czterech, pięciu poziomów należy zwrócić szczególną uwagę na prawidłowość księgowania. Ewentualne pomyłki muszą być naprawiane. Może to jednak powodować problemy w przypadku gdy projekt trwa dłużej niż rok, a błąd zostanie zauważony po zatwierdzeniu sprawozdania za rok, w którym został on popełniony. Nie ma wtedy możliwości poprawy błędu w księgach rachunkowych.

Przykład

Podczas kontroli stwierdzono, że koszt wynagrodzeń został zaksięgowany na koncie 405-1-2-1. Powinien być zaksięgowany na koncie 405-1-2-2. Stwierdzono, że jest to oczywista pomyłka przy księgowaniu. Pomyłka zdarzyła się w tym samym roku, w którym była kontrola. Wydano polecenie przeksięgowania wydatku na prawidłowe konto. Gdyby kontrola była w roku następnym i nie byłoby już możliwe przeksięgowanie należałoby się zastanowić czy nie pozwolić Beneficjentowi na zastosowanie kodu księgowego.

- e) Nie wyodrębnianie środków trwałych w ewidencji środków trwałych. Wyodrębnienie zakupu środków trwałych tylko na kontach księgowych może powodować problemy z prawidłowym wypełnieniem obowiązku utrzymania trwałości projektu. Zwłaszcza w przypadku niskocennych środków trwałych których amortyzacja rozłożona jest na okres krótszy niż okres trwałości projektu lub które są amortyzowane jednorazowo w trakcie realizacji projektu. Gdy Beneficjent nie ma już obowiązku utrzymywania wyodrębnionej ewidencji może nie pamiętać, że nie wolno mu zbyć tego środka w

okresie trwałości. Odpowiednia adnotacja w rejestrze środków trwałych skutecznie temu zapobiega. W przypadku braku takiego wyodrębnienia Beneficjent powinien to uzupełnić podczas kontroli. W tym przypadku nie ma żadnych ograniczeń czasowych, tak jak w przypadku ksiąg rachunkowych.

- f) Brak jakiegokolwiek wyodrębnienia operacji w przypadku ponoszonych przed podpisaniem umowy o dofinansowanie (w tym wydatków niekwalifikowanych). Nieprawidłowość tą można naprawić poprzez sporządzenie odpowiedniego zestawienia – kodu księgowego również podczas kontroli. Nie ma w tym zakresie ograniczeń czasowych tak jak w przypadku ksiąg rachunkowych
- g) Niewyodrębnianie kosztów niekwalifikowanych w projekcie
Sposób poprawy tej nieprawidłowości jest uzależniony od tego kiedy zostały poniesione wydatki:
 - w latach zatwierdzonych – należy zastosować kod księgowy
 - w latach niezatwierdzonych – należy dokonać korekty księgowania

Załączniki

1. Polityka rachunkowości dla jednostek ochrony zdrowia
2. Polityka rachunkowości dla jednostek samorządu terytorialnego
3. Polityka rachunkowości dla spółek
4. Plan kont
5. Rozporządzenie ministra finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych
6. Wydruk zapisów na koncie księgowym z oznaczeniem kodem księgowym
7. Faktura 111/2007
8. Faktura 131/2007
9. Zapisy na koncie 010 – 2008 r.
10. Zapisy na koncie 010 - 2009 r.
11. Zapisy na koncie 011-2-1
12. Zapisy na koncie 401
13. Zapisy na koncie 401-1-10-2

14. Zapisy na koncie 405
15. Zapisy na koncie 405-2
16. Zapisy na koncie 406
17. Zapisy na koncie 406-1-2
18. Zapisy na koncie 131
19. Zapisy na koncie 844
20. Zapisy na koncie 844-2
21. Dziennik księgowy za marzec 2009 r.
22. Zestawienie obrotów i sald – syntetyka
23. Zestawienie obrotów i sald - analityka