



**Księgowe zasady rozliczania środków
w projektach współfinansowanych
w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego
Województwa Podkarpackiego na lata 2014-2020 .**

Rozdział I

1.1. Zasady (polityka) rachunkowości pod kątem wymogów unijnych

Dostosowanie zasad (polityki) rachunkowości do specyfiki funduszy unijnych ma na celu wskazanie sposobu ujęcia danego przedsięwzięcia w księgach rachunkowych. Ewidencja wydatkowanych środków musi być przejrzysta i zapewniać jednoznaczne wyodrębnienie operacji związanych z realizacją projektu. Mając to na uwadze jednostki wykorzystujące środki unijne powinny do swojej polityki rachunkowości wprowadzić w tym zakresie stosowne zmiany i uzupełnienia. Jeżeli jednostka jednocześnie realizuje kilka projektów w ramach różnych programów, finansowanych z różnych funduszy, to wówczas unormowania w polityce w zakresie rachunkowości powinny dotyczyć każdego z nich, jeśli umowy o dofinansowanie zawierają odmienne warunki. Sposób prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych związanych z realizacją każdego projektu powinien zapewnić sprawne rozliczanie każdego z nich. Realizacja projektów finansowanych ze środków unijnych powinna bazować na dotychczasowej konstrukcji planu kont i odpowiednio go uzupełnić lub zmodyfikować, wprowadzając do niego aneksem stosowne zmiany.

W szczególności, każdy realizowany projekt powinien posiadać:

- odrębny rachunek bankowy i kasę dla każdego z realizowanych projektów,
- odrębne konta kosztów i przychodów z podziałem na konta kosztów operacyjnych, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych i strat nadzwyczajnych,
- odrębne konta dla pożyczek (kredytów) związanych z realizowanymi projektami,
- wyodrębnione konto środków trwałych w budowie dla projektów inwestycyjnych z podziałem na koszty bezpośrednie i pośrednie w celu prawidłowego zapewnienia ustalenia wartości początkowej zrealizowanych obiektów oraz dające możliwość ustalenia wysokości finansowania obiektów z poszczególnych źródeł, a także zapewnienie możliwości wyodrębnienia kosztów kwalifikowalnych, niekwalifikowalnych i innych kosztów,
- odrębne konto dla prowadzenia ewidencji rozrachunków kontrahentów uczestniczących przy realizacji projektu z wyodrębnieniem tzw. kwot zatrzymanych,
- wyodrębnione konta dla rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń wypłacanych w związku z czynnościami realizowanymi na rzecz projektu,
- odrębne konta dla zaewidencjonowania otrzymanej pomocy jako rozliczeń międzyokresowych przychodów lub konta funduszowe,
- wyodrębnione konto w ewidencji pozabilansowej dotyczące zobowiązań warunkowych z tytułu zabezpieczenia prawidłowej realizacji projektu.

Jednostka powinna zaprowadzić także ewidencję pozabilansową gwarantującą potrzeby informacyjne projektu.

Ponadto w polityce rachunkowości należy unormować następujące zagadnienia:

- 1) Zasady zaliczania amortyzacji środków trwałych do kosztów kwalifikowalnych.

Zasada nr 1: Wydatki rzeczywiście poniesione stanowi:

Koszt amortyzacji nieruchomości lub urządzeń, które mają bezpośredni związek z celem przedsięwzięcia stanowi koszt kwalifikowalny, jeśli są spełnione następujące warunki:

- a) dana nieruchomość lub urządzenie nie zostały nabyte z wykorzystaniem dotacji krajowej lub wspólnotowej;

- b) koszt amortyzacji jest obliczany zgodnie z zasadami rachunkowości,
- c) koszt odnosi się wyłącznie do okresu współfinansowania danego przedsięwzięcia.

Zwrócić należy uwagę na fakt, iż ustawa o rachunkowości nie wskazuje granicznej wartości, od której składnik aktywów jest zaliczany do środków trwałych, ani też nie odwołuje się do metod i stawek amortyzacyjnych ustalonych dla potrzeb podatku dochodowego, nie określa także od jakiej wartości środki trwałe amortyzujemy rozkładając amortyzację w czasie, ani do jakiej wartości środki trwałe możemy amortyzować jednorazowo. Podstawowym warunkiem zaliczenia aktywów do środków trwałych według przepisów ustawy o rachunkowości jest okres użytkowania dłuższy niż 1 rok.

W polityce rachunkowości kierownik jednostki ma obowiązek ustalić jednostkową wartość środków trwałych, poniżej której dokonywana jest jednorazowa amortyzacja. Może podjąć także decyzję, że wszystkie środki trwałe bez względu na ich wartość początkową podlegają amortyzacji.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają także stawek, metod ani okresów amortyzacji środków trwałych. Zgodnie z art. 32 ustawy o rachunkowości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych dokonuje się poprzez systematyczne, planowe rozłożenie wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji uwzględnia się okresy ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają:

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

Jednostka powinna sporządzić wykaz środków trwałych pracujących tylko na rzecz projektu oraz wykaz środków trwałych pracujących na rzecz działalności statutowej i na rzecz projektu, (projektów) celem ustalenia rzeczywiście przepracowanego czasu na rzecz projektu.

Ustalone przez jednostkę stawki amortyzacyjne należy okresowo weryfikować. Przy ustalaniu zasad naliczania amortyzacji jako kosztu kwalifikowalnego beneficjenci, którzy realizują projekty współfinansowane z Funduszu Spójności z Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Rozwoju Regionalnego muszą brać pod uwagę unormowania zawarte w wytycznych Ministerstwa Rozwoju z 19 lipca 2017r. w zakresie kwalifikowalności wydatków w kontekście środków częściowo finansowanych przez te Fundusze.

Zgodnie z przytoczonym przepisem wydatek na zakup lub budowę środków trwałych, które mają być na stałe zainstalowane w ramach projektu, kwalifikuje się do pomocy, pod warunkiem, że środki te będą włączone do rejestru środków trwałych podmiotu odpowiedzialnego za realizację projektu i wydatek jest traktowany jako nakład inwestycyjny zgodnie z zasadami stosowanymi w rachunkowości.

Dzierżawa (leasing) takiego środka trwałego jest traktowana jako część kosztów operacyjnych i nie kwalifikuje się do pomocy.

Jeśli podmiot odpowiedzialny za realizację projektu prowadzi na własny rachunek wszystkie prace związane z przygotowaniem miejsca pod budowę lub budowy lub ich części, wydatki na zakup lub wytworzenie środka trwałego, użytego w czasie fazy wdrożenia projektu nie kwalifikuje się do pomocy. Dotyczy to zarówno ciężkich maszyn budowlanych, jak i sprzętu linowego oraz innych typów wyposażenia.

Wydatki na rzeczowe środki trwałe (komputery, samochody, meble), specjalnie zakupione lub wytworzone do realizacji projektu, zainstalowane na trwałe w tym projekcie mogą być uznane za kwalifikowalne, jeśli po używaniu te środki trwałe nie posiadają ekonomicznej wartości (wartości rynkowej) lub będą złomowane. Z tej zasady wynika, że wartość rezydualna (rynkowa wartość likwidacyjna) środków trwałych po zakończeniu realizacji projektu nie jest kosztem kwalifikowalnym, oraz że środki trwałe zakupione lub wytworzone w celu realizacji projektu mogą być użyte tylko w trakcie realizacji danego projektu.

Wydatki na zakup i dzierżawę (leasing) trwałego wyposażenia, użytego do celów administracyjnych, nie kwalifikują się do pomocy. Dotyczy to również przypadku, gdy władze państwowe dokonują wydatków na zakup i dzierżawę wyposażenia użytego do celów monitorowania i nadzoru prac.

- 2) zasadę zaliczania amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych do kosztów kwalifikowalnych. Uwagi odnośnie możliwości zaliczania amortyzacji środków trwałych do kosztów kwalifikowalnych odnoszą się także do wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) zasadę stosowania kursów walut w przypadku, gdy jednostka posiada dla dokonywania płatności na rzecz transakcji wyrażonych w walucie obcej realizowanych na rzecz projektów rachunek bankowy dewizowy. Należy określić kurs po jakim wpływają waluty na rachunek bankowy oraz kurs po jakim następuje rozchód z rachunku bankowego dewizowego. Zaleca się aby rozchód z rachunku bankowego następował według takiego samego kursu po którym wpłynęła waluta na rachunek bankowy,
- 4) jeśli beneficjent dokonuje zakupów na rzecz realizowanych projektów z obszaru Unii Europejskiej, oraz z importu, to należy określić kurs po jakim będzie dokonywał przeliczania kosztów na złote. Zwraca się jednak uwagę na fakt, iż przypadku gdy poniesiony koszt zostanie ujęty we wniosku o płatność, to musi zostać przeliczony według kursu faktycznego, po którym nastąpiła realizacja,
- 5) w przypadku, gdy beneficjent będzie odbywał podróże służbowe zagraniczne na rzecz realizowanego projektu to należy określić kurs po jakim będą przeliczane koszty podróży służbowej zagranicznej jako koszty kwalifikowalne,
- 6) jeśli jednostka dokonuje zakupu materiałów, towarów na rzecz realizowanego projektu, to należy określić metodę wyceny zakupu, czy wycena nastąpi według cen zakupu czy też według cen nabycia, oraz wyznaczyć w przypadku, gdy materiały, towary zakupione przez jednostkę są magazynowane, metodę wyceny rozchodu (lifo, fifo, średnioważone ceny, czy ceny ewidencyjne). W przypadku, gdy rozchód następuje według cen ewidencyjnych, należy ustalić sposób rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych,
- 7) zapewnić wyodrębnioną ewidencję magazynową materiałów i towarów,
- 8) ustalić zasady postępowania z podatkiem od towarów i usług VAT, odpowiednio do obowiązujących przepisów podatkowych. W wielu programach wymagane jest złożenie przez beneficjenta oświadczenia o kwalifikowalności VAT w danym projekcie, a niekiedy

wymagane jest wcześniejsze uzgodnienie przez beneficjenta z właściwym urzędem skarbowym sposobu rozliczania VAT,

- 9) określić zasadę pokrywania kosztów obsługi rachunków bankowych projektu i zasad finansowania innych opłat bankowych (prowizje i opłaty bankowe od operacji na rachunkach bankowych projektu w większości przypadków nie mogą być pokrywane ze środków gromadzonych na tych rachunkach),
- 10) zapewnić ślad rewizyjny poprzez ustalenie zasady identyfikacji dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach rachunkowych,
- 11) ustalić sposób zapewnienia spójności pomiędzy zapisami w księgach rachunkowych, a danymi finansowymi w sprawozdawczości,
- 12) ustalić zasady gromadzenia środków bankowych uzupełniających dofinansowanie z UE i rozliczanie tych środków w przypadku inwestycji wspólnych a także ustalenie sposobu realizowania zasady współfinansowania wydatków, jeśli każda faktura jest opłacana z różnych rachunków bankowych odpowiednio do udziału środków w sfinansowaniu przedsięwzięcia,
- 13) określić klucz podziałowy kosztów stałych (pośrednich) jeśli w projekcie są uznawane jako koszty kwalifikowalne,
- 14) ustalić zasady przechowywania dokumentacji związanej z realizacją projektu. Okres przechowywania dokumentacji określają przepisy wspólnotowe oraz przepisy krajowe, w zależności od rodzaju dokumentów; polityka rachunkowości lub instrukcji obiegu i kontroli dokumentów powinny określać jakie dokumenty związane z projektami będą podlegały archiwizowaniu i przez jaki okres.

Wszystkie dokumenty (oryginały lub kopie poświadczone za zgodność z oryginałem) związane z wdrażaniem i finansowaniem projektów przyjętych do dofinansowania w okresie programowania 2014-2020 należy przechowywać do dnia 31 grudnia 2023 r.

Dla poszczególnych rodzajów dokumentów przepisy krajowe mogą zakładać dłuższy okres ich przechowywania (np. dokumenty dotyczące udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom należy przechowywać 10 lat od momentu jej udzielenia).

W szczególności archiwizacji podlegają następujące dokumenty:

- oryginalny formularz zgłoszonego wniosku,
- pismo informujące o akceptacji wniosku i przyznaniu dofinansowania,
- umowa o dofinansowanie projektu,
- faktury i inne dokumenty potwierdzające poniesienie wydatków,
- wyciągi z konta bankowego (konto projektu),
- sprawozdania i dokumenty potwierdzające zawarte w nich informacje,
- księgi rachunkowe,
- wnioski płatnicze,
- wszelkie istotne pisma wysłane i otrzymane, w tym zwłaszcza korespondencja dotycząca zmian w projekcie,
- umowy z wykonawcami oraz dokumentację dotyczącą sposobu wyłonienia wykonawcy,
- wykaz beneficjentów ostatecznych projektu (osób, instytucji) oraz zestawienie danych ich dotyczących,
- listy obecności uczestników spotkań, konferencji, szkoleń itp.,
- programy zajęć,

- dokumenty poświadczające osiągnięcie przez uczestników projektu określonych rezultatów (świadczenia, wyniki badania rezultatów, inne),
- formularze oceny projektu przez uczestników (ankiety),
- notatki robocze dotyczące wyliczeń wydatków projektu, które mogą pomóc w odpowiednim rozliczaniu wydatków i ich kontroli,
- udokumentowanie wszystkich zdarzeń zachodzących w projekcie i jego rezultatów – służą temu np. listy obecności, czy dane teleadresowe instytucji, kopie świadectw uzyskanych przez uczestników szkolenia,
- dokumenty potwierdzające wniesienie wkładu rzeczowego w określonej wysokości, a także wszelkich innych dowodów poniesienia określonych wydatków (np. jeśli zwrócone były wydatki na codzienny dojazd na zajęcia – konieczne jest przechowywanie biletów przejazdu; jeśli kosztem projektu były w odpowiednim procencie koszty stałe danej jednostki należy przechowywać dokumenty źródłowe potwierdzające poniesienie wydatków wraz z dokumentami potwierdzającymi zapłatę całego kosztu a nie tylko procentu stanowiącego koszt projektu, jak również sposób wyliczenia procentu kwalifikowania tych kosztów jako koszty projektowe).

W przypadku realizacji projektu w partnerstwie z innymi podmiotami konieczne jest uzgodnienie z partnerami projektu zasad przechowywania dokumentów. Wobec instytucji wdrażającej i każdej innej jednostki uprawnionej do kontroli, jedynie podmiot podpisujący umowę o dofinansowanie odpowiada za posiadanie niezbędnych dowodów, niezależnie od tego czy realizuje projekt sam czy w konsorcjum z innymi jednostkami.

W polityce rachunkowości należy także opisać zasady ewidencji księgowej otrzymanych dotacji.

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zmianami) nie zawiera szczegółowych rozwiązań w zakresie ujmowania dotacji w księgach rachunkowych. Prawo bilansowe nie wskazuje również w jakim momencie należałoby ująć dotację w księgach. Kwestia środków finansowych otrzymanych przez jednostkę jest przywołana w ustawie w dwóch przepisach:

- 1) w art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości wskazano na zasady rozliczania środków finansowych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych. Środki te ujmowane są na koncie rozliczeń międzyokresowych przychodów i podlegają zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych, równoległe do dokonywanych od tych składników odpisów amortyzacyjnych, o ile, stosownie do przepisów innych ustaw, nie zwiększają kapitałów własnych. Nie wymieniono w ustawie w jaki sposób należy postępować w przypadku otrzymania środków na sfinansowanie zakupu wartości niematerialnych i prawnych innych niż prace rozwojowe, ale w związku z tym, że wskazany w art. 41 ustawy o rachunkowości katalog rozliczeń międzyokresowych przychodów nie jest zamknięty, należy analogiczne zasady stosować również do wartości niematerialnych i prawnych,
- 2) w art. 3, ust 1, pkt 32 ustawy o rachunkowości określono zakres pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, do których zaliczono przychody i koszty związane pośrednio z działalnością jednostki, między innymi dotyczące otrzymania nieodpłatnie aktywów, w tym także środków pieniężnych, na cele inne niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych. Ustawa nie odnosi się więc do kwestii związku otrzymanej dotacji z działalnością

operacyjną jednostki, nie rozstrzyga także ewentualnego memoriałowego ujęcia przyznanych środków w księgach podmiotu.

W obu przypadkach jest mowa o otrzymanych środkach finansowych. Jednocześnie ustawa nakazuje zachowanie zasady współmierności kosztów i przychodów oraz zasady wyższości treści ekonomicznej nad jej formą prawną. Rzeczywistość gospodarcza dostarcza znacznie więcej sytuacji wykraczającej poza wskazanie w ustawie. O ile dofinansowanie do nabycia lub wytworzenia składników majątkowych nie budzi większych wątpliwości o tyle odniesienie innych dotacji na pozostałe przychody operacyjne w dacie faktycznego otrzymania, nie zawsze będzie prawidłowo oddawało sens ekonomiczny operacji.

Ustawa o rachunkowości odsyła w sprawach nieuregulowanych do standardów krajowych, a w sytuacji ich braku do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (art. 10 ust 3 ustawy o rachunkowości), wskazane jest posiłkowanie się zawartymi tam przepisami.

Problematykę dotacji omawia MSR Nr 20 – Dotacje rządowe oraz ujawnienie informacji na temat pomocy rządowej.

MSR Nr 20 w § 3 rozróżnia dwa rodzaje dotacji:

- 1) dotacje do aktywów – ich udokumentowanie związane jest z zakupem, wytworzeniem lub pozyskaniem w inny sposób aktywów trwałych,
- 2) dotacje do przychodu – wszystkie inne dotacje za wyjątkiem dotacji do aktywów.

Zgodnie z MSR Nr 20 § 7, dotacje ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie kiedy istnieje wystarczająca pewność, że podmiot spełni wszystkie warunki związane z dotacją, oraz że dotacja będzie otrzymana, co jest wyrazem zastosowania zasady ostrożności. Można uznać, iż uregulowanie powyższe pozwala na wykazanie dotacji w ujęciu memoriałowym, o ile spełnione są wskazane powyżej przesłanki. Ponieważ chodzi o ujawnienie przychodów, należy mieć na uwadze jedną z podstawowych zasad rachunkowości, a mianowicie zasadę ostrożności. Przychody wykazane w księgach rachunkowych powinny spełniać definicję zawartą w art. 3 ust 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, a więc powinny stanowić uprawdopodobnione korzyści ekonomiczne o wiarygodnie określonej wartości aktywów lub zmniejszenia zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru (w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców czy właścicieli).

Interpretując zapisy MSR należy stwierdzić, że sam fakt otrzymania dotacji może nie być wystarczającym warunkiem do wykazania w księgach. Pomimo wpływu środków finansowych warunki ustalone w umowie mogą zostać nie spełnione. Stanowi o tym MSR 20, pkt 8.

Istotne jest też stwierdzenie, że sposób w jaki dotacja zostaje otrzymana nie wpływa na metodę księgową, którą należy przyjąć do dotacji. Dlatego też dotacja jest księgowana w ten sam sposób niezależnie od tego czy została otrzymana w formie środków pieniężnych, czy też przyjęła formę redukcji zobowiązań wobec rządu (MSR 20 pkt 9). W świetle przedstawionych uregulowań beneficjent powinien przeanalizować warunki umowy o przyznanie dotacji i ocenić w jakim stopniu je spełnia, aby móc prawidłowo ujawnić dotację w księgach rachunkowych. Zgodnie z MSR 20 pkt 12, dotacje rządowe ujmuje się w księgach w systematyczny sposób jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami, z którymi dotacje mają w zamierzeniu korespondować.

Według MSR 20 pkt 16 ujmowanie dotacji jako przychód w momencie ich faktycznego otrzymania nie jest zgodne z założeniami metody memorialowej i mogłoby być uznane jako przychód tylko wtedy, jeżeli nie istniały żadne podstawy do przypisania dotacji do okresów innych niż ten, w którym została otrzymana.

W punkcie 20 MSR 20 wskazano także, iż dotację rządową, która stała się należna jako forma rekompensaty za już poniesione koszty lub straty, przyznana jednostce celem udzielenia jej natychmiastowego wsparcia finansowego, bez towarzyszących przyszłych kosztów, ujmuje się jako przychód w okresie, w którym stała się należna.

Analizując zapis w ustawie o rachunkowości (art. 3, ust. 1 pkt 30) w zakresie definicji 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, można mieć wątpliwości, w którym momencie dotacja jako uprawdopodobniona korzyść ekonomiczna może zostać zaliczona do przychodów, czy będzie to moment podpisania umowy o dofinansowanie, czy też faktyczny wpływ dotacji na rachunek bankowy jednostki. Fakt przyznania dotacji (podpisanie umowy) czy też wpływ środków dotacji na rachunek bankowy beneficjenta, nie daje 100 % pewności, że warunki otrzymania dotacji określone w umowie zostaną spełnione. Także ostateczne rozliczenie dotacji nie daje pewności, że w przypadku kontroli, które mogą być przeprowadzane przez szereg instytucji nie wystąpi sytuacja, która spowoduje zwrot otrzymanej dotacji wraz z odsetkami budżetowymi.

Reasumując powyższe wątpliwości należy stwierdzić, iż 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 i ustaleniami zawartymi w umowie. Podjęte decyzje powinny zostać opisane przez jednostkę w polityce w zakresie rachunkowości.

Jeśli chodzi o sposób ewidencji księgowej, MSR wskazuje na dwie metody ujmowania dotacji:

- 1) Metoda kapitałowo-funduszowa – która polega na tym, że środki otrzymane z funduszy wspólnotowych ujmuje się jako zwiększenie kapitału własnego jednostki. Ten sposób ujęcia dotacji w księgach rachunkowych dotyczy tych podmiotów gospodarczych, które w przepisach regulujących ich gospodarkę finansową zawierają odpowiednie wskazania co do tego sposobu ewidencji. Metodę kapitałową ujmowania środków otrzymywanych z dotacji można stosować między innymi w:
 - samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej (SP ZOZ). Zgodnie z ustawą z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. Nr 91, poz. 408 z późniejszymi zmianami) i art. 57 tej ustawy przekazane dotacje zwiększały fundusz założycielski. Nowelizacja przepisów obowiązująca od 1 stycznia 2007 r. (ustawa z dnia 14 lipca 2006 r. o zmianie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej oraz niektórych innych ustaw Dz. U. Nr 143, poz. 1032), wprowadziła zmiany dotyczące księgowania dotacji. Po zmianie przepisów przekazanie dotacji należy odnieść do przychodów z działalności operacyjnej lub pozostałych przychodów operacyjnych, natomiast fundusz założycielki zwiększa tylko dotacje otrzymane na sfinansowanie remontów;

- instytucjach kultury działających w oparciu o przepisy ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2001 r., Nr 13, poz. 123 z późn. zm.) stosuje się art. 29 tej ustawy, z którego wynika, iż otrzymane dotacje budżetowe na sfinansowanie rozwoju kultury należy odnieść na zwiększenie funduszu inwestycji kultury. Podobnie należy postąpić w przypadku nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- uczelniach wyższych – działających w oparciu o ustawę z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.), obowiązującą od 1 września 2005 r., która obliguje te jednostki do ujęcia w księgach rachunkowych otrzymane dotacje na zwiększenie „Funduszu zasadniczego”,
- spółdzielniach mieszkaniowych, które zajmują się budową budynków mieszkalnych i innych obiektów związanych z tą obsługą, zwłaszcza obiekty infrastruktury, które finansują z funduszu udziałowego lub wkładów mieszkaniowych budowlanych oraz w ciężar tych funduszy dokonują na podstawie art. 6 ust. 2 z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2003 r., Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.), odpisów umorzeniowych środków trwałych. Otrzymałą pomoc finansową w postaci dotacji jednostki te ujmować powinny na zwiększenie funduszu zasobów mieszkaniowych;

2) Metoda wynikowa – która polega na zaliczeniu otrzymanych środków do przychodów jednostki. Ten sposób będzie stosowany we wszystkich tych przypadkach, gdzie przepisy szczególne nie wskazują na inne rozwiązania niż ujęte w ustawie o rachunkowości.

Kwestią istotną przy metodzie wynikowej jest ustalenie jakie przychody zostaną uznane otrzymanymi środkami pomocowymi. Według przepisów ustawy o rachunkowości, środki te odnoszone są na konta pozostałych przychodów operacyjnych. Należy jednak wziąć pod uwagę stopień powiązania finansowanych dotacją wydatków z działalnością operacyjną jednostki. Jeżeli środki dotyczą działalności operacyjnej jednostki (dotacja do kosztów produkcji wyrobów czy usług) i mają ścisły związek z kosztami tej działalności, właściwe byłoby zarachowanie dotacji na odpowiednie konto przychodów operacyjnych. Jeśli dotacja ma charakter dopłaty do ceny towarów, właściwe będzie konto przychodów ze sprzedaży towarów. Ma to szczególne znaczenie z punktu widzenia zachowania zasady współmierności kosztów z przychodami i prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Jeżeli jednostka stosuje metodę wynikową do ujmowania dotacji w księgach rachunkowych, to wówczas otrzymanie środków pieniężnych z przeznaczeniem na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych (środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych), a także równowartość otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze środków Unii Europejskiej należy odnosić na konto „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. 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 pomocowych.

Natomiast poniesione nakłady na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, które sfinansowane będą dotacją, do czasu przyjęcia środków trwałych do używania ujmować należy na koncie „Środki trwałe w budowie”, zaś poniesione nakłady na koszty prac rozwojowych, do momentu ich zakończenia należy odnosić na konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Jeśli zakończą się powodzeniem należy je odnieść na konto „Wartości niematerialne i prawne”, natomiast jeśli zakończą się niepowodzeniem, odnosi się je w ciężar konta "Pozostałe koszty operacyjne".

W przypadku dotacji do przychodów ewidencja księgową kosztów finansowanych dotacją odbywa się na zasadach ogólnych, w zależności od stosowanej przez jednostkę metody:

- według rodzajów – na kontach zespołu „4”,
- według miejsc powstania – na kontach zespołu „5”, z pominięciem ewidencji i rozliczania kosztów na kontach zespołu „4”,
- według rodzajów i miejsc powstania kosztów; jeżeli koszty dotyczą przyszłych okresów, należy je księgować na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, z uwzględnieniem art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług niektóre dotacje podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Dotyczy to tych dotacji, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczonych lub usług świadczonych przez podatnika. Obowiązek podatkowy z tytułu należnych dotacji powstaje z chwilą wpływu dotacji na rachunek bankowy podmiotu gospodarczego. Dotacja powinna być opodatkowana według stawki właściwej dla towaru lub usługi, której dotyczy, a wyliczenia należnej dotacji należy dokonać rachunkiem „w stu”. Dokumentem stwierdzającym podstawę naliczenia podatku VAT należnego jest wystawiona przez podmiot, który otrzymał dotację faktura wewnętrzna.

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
1.	Środki pieniężne otrzymane z funduszy strukturalnych z Unii Europejskiej	13		Rachunek bieżący
2.	Zakup środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu strukturalnego UE	13-5		Inne rachunki bankowe
			80	Fundusz zasadniczy
		01		Środki trwałe
			30	Rozliczenie zakupu
			24	Pozostałe rozrachunki
3.	Pomoc w formie materialnej, np. środków trwałych sfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych	01	13	Rachunek bieżący
			13-5	Inne rachunki bankowe
				Środki trwałe / w analityce np. maszyny i urządzenia
			80	Fundusz zasadniczy (w analityce rodzaj funduszu strukturalnego)

W instytucjach kultury działających w oparciu o przepisy ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (ostatnia zmiana w Dz. U. z 2005 r. nr 132 poz. 1111) ujęcie będzie jak niżej.

Z treści art. 29 ust. 2 ustawy wynika, że nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i wartości niematerialne i prawne zwiększają fundusz instytucji kultury, który odzwierciedla wartość majątku tej instytucji. Również otrzymane dotacje budżetowe na finansowanie rozwoju kultury powinny być odnoszone na zwiększenie tego funduszu.

Zatem, ujęcie księgowe tych operacji jest następujące:

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
1.	Środki pieniężne otrzymane z funduszy strukturalnych z Unii Europejskiej	13		Rachunek bieżący
		13-5	80	Inne rachunki bankowe Fundusz instytucji kultury (w analityce „odpowiedni fundusz strukturalny”) Środki trwałe
2.	Zakup środka trwałego wyposażonego i umeblowanego – sfinansowanego ze środków funduszu strukturalnego UE	01		
			30	Rozliczenie zakupu
			24	Pozostałe rozrachunki
			13	Rachunek bieżący
3.	Pomoc w formie materialnej, np. w środkach trwałych	01	13-5	Inne rachunki bankowe
				Środki trwałe (w analityce np. środki transportu)
			80	Fundusz instytucji kultury (w analityce odpowiedni rodzaj funduszu strukturalnego)

W Samodzielnych Publicznych Zakładach Opieki Zdrowotnej (SPZOR) według przepisów art. 57 ustawy z dnia 30.08.1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (ostatnia zmiana Dz. U. Z 2005 r. nr 169 poz. 1420) fundusz założycielski zwiększają dotacje na inwestycje i zakup wysokospecjalizowanego sprzętu i aparatury z budżetu państwa, dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, na cele rozwojowe oraz dary w postaci majątku trwałego. Pozostałe dotacje budżetowe odnoszone są na zwiększenie funduszu zakładu stanowiącego wartość majątku jednostki po odliczeniu funduszu założycielskiego.

W przypadku tych jednostek księgowe ujęcie środków pieniężnych otrzymanych z funduszy strukturalnych na cele inwestycyjne będzie następujące:

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
1.	Środki pieniężne otrzymane z funduszy strukturalnych	13		Rachunek bieżący
		13-5	80	Inne rachunki bankowe Fundusz założycielski (w analityce rodzaj funduszu strukturalnego)
2.	Zakup środka trwałego np. aparatury diagnostycznej sfinansowanego ze środków funduszu strukturalnego UE	01		Środki trwałe
			30	Rozliczenie zakupu
			24	Pozostałe rozrachunki
			13	Rachunek bieżący
3.	Pomoc w formie specjalistycznych urządzeń, karetok itp. jako środków trwałych sfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych	01	13-5	Inne rachunki bankowe Środki trwałe (w analityce np. środki transportu)
			80	Fundusz założycielski (w analityce rodzaj funduszu strukturalnego)

W spółdzielniach mieszkaniowych działających na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych – ostatnia zmiana w Dz. U. Z 2005 r. nr 167 poz. 1398.

W tych jednostkach budowa budynków mieszkalnych i innych obiektów związanych z ich obsługą jest finansowana z funduszu wkładów mieszkaniowych lub budowlanych. Otrzymana pomoc finansowa w formie dopłat i dotacji przeznaczona na sfinansowanie części obiektów infrastruktury służącej obsłudze budynków mieszkalnych odnosi się na zwiększenie funduszy zasobów mieszkaniowych lub funduszu zasobowego spółdzielni.

Zapisy księgowe związane z otrzymaniem środków z funduszy strukturalnych ujmują się w następujący sposób:

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
1.	Środki pieniężne otrzymane z funduszy strukturalnych z UE	13		Rachunek bieżący
		13-5	80	Inne rachunki bankowe Fundusz zasobów mieszkaniowych
2.	Zakup środka trwałego (najczęściej infrastruktura) ze środków funduszy strukturalnych	01	80	Fundusz zasobowy Środki trwałe
			30	Rozliczenie zakupu
3.	Pomoc w formie środków trwałych sfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych	01	24	Pozostałe rozrachunki
			13	Rachunek bieżący
			13-5	Inne rachunki bankowe Środki trwałe (w analityce „Budowle”)
			80	Fundusz zasobów mieszkaniowych
			80	Fundusz zasobowy (w analityce: rodzaj funduszu strukturalnego)

Inne jednostki o zbliżonym charakterze finansowania swojej działalności posiadają zbliżony sposób księgowego ujęcia otrzymanych środków z funduszy strukturalnych otrzymanych z Unii Europejskiej.

Metodę wynikową (przychodową) ujmowania środków otrzymywanych w ramach bezzwrotnej pomocy zapewnianej z funduszy strukturalnych stosuje się w przypadku pozostałych jednostek, to znaczy takich, co do których przepisy systemowe nie zawierają szczególnie odmiennych niż zawartych w ustawie o rachunkowości uregulowań.

W tym zakresie stosuje się przepisy art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Z przepisu tego wynika, że zaliczenie dotacji ze środków strukturalnych do przychodów z uwzględnieniem zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów stosuje się w tych jednostkach, które nie mają podstawy prawnej do zaliczenia otrzymanej dotacji na zwiększenie kapitału (funduszu) własnego, to jest takich jak spółki produkcyjne, handlowe i usługowe, rolnicze i inne jednostki prowadzące działalność gospodarczą.

Przy zasadach klasyfikacji środków pochodzących z funduszy strukturalnych w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą należy uwzględnić przepisy ustawy o rachunkowości w szczególności:

- art. 3 ust. 1 pkt 30 definiujący pojęcie przychodu jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów lub też zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego, bądź też zmniejszenia jego niedoboru w odmienny sposób, niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli,
- art. 3 ust. 1 pkt 32 litera g, określający pozostałe przychody operacyjne jako przychody pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki, w tym w szczególności z nieodpłatnym otrzymaniem, w tym w drodze darowizny aktywów (również środków pieniężnych na inne cele, niż nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych).

W przypadku jednostek stosujących metodę wynikową zaliczenie w ewidencji bilansowej do aktywów (środków pieniężnych i aktywów trwałych) nastąpi w korespondencji z kontem rozliczeń międzyokresowych przychodów, co będzie zwiększać stopniowo pozostałe przychody operacyjne równolegle do odpisów amortyzacyjnych, bądź umorzeniowych, od środków trwałych względnie kosztów prac rozwojowych sfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych UE.

Zapisy księgowe związane z ujęciem w księgach rachunkowych i rozliczenie środków pieniężnych z funduszy strukturalnych UE otrzymanych na sfinansowanie nabycia środka trwałego będą się przedstawiać następująco:

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
1.	Wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy jednostki (beneficjenta)	13		Rachunek bieżący
		13-5	84	Inne rachunki bankowe Rozliczenia międzyokresowe przychodów (w analityce – środki z funduszy strukturalnych UE)
2.	Zakup środka trwałego	01		Środki trwałe
			30	Rozliczenie zakupu
			24	Pozostałe rozrachunki
			13	Rachunek bieżący
3.	Odpisy amortyzacyjne od zakupionych środków trwałych	40		Inne rachunki bankowe
				Koszty według rodzaju (amortyzacja)
			Zesp. 5	Koszty zespołu 5
			07	Amortyzacja

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Dekretacja		Nazwa kont
		Winien	Ma	
4.	Zarachowanie do pozostałych przychodów operacyjnych równoległe do dokonanych odpisów amortyzacyjnych	84	76	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (w analityce: środki z funduszy strukturalnych UE) Pozostałe przychody operacyjne (w analityce – środki z funduszy strukturalnych UE)
5.	Zapisy księgowe dotyczące: – rozliczenia otrzymanych nieodpłatnie wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze środków funduszy strukturalnych:			
	a) otrzymane nieodpłatnie wartości niematerialne i prawne	02	84	Wartości niematerialne i prawne Rozliczenia międzyokresowe przychodów (w analityce: środki z funduszy strukturalnych UE)
	b) odpisy amortyzacyjne od otrzymanych wartości	40	07	Koszty według rodzaju (w analityce – amortyzacja) Zespół 5 Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych
	c) zarachowanie do pozostałych przychodów operacyjnych równoległe do dokonanych odpisów amortyzacyjnych	84	76	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (w analityce: środki z funduszy strukturalnych UE) Pozostałe przychody operacyjne (w analityce – środki z funduszy strukturalnych UE)

Poniżej przedstawiony został sposób ustalenia wartości początkowej środków trwałych.

Wartość początkową środków trwałych stanowi odpowiednio: cena nabycia w rozumieniu art. 28 ust. 2 oraz art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości lub koszt wytworzenia w rozumieniu art. 28 ust. 3 oraz 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości.

Środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia stanowią – stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości - tzw. środki trwałe w budowie.

Ustawodawca nie określił szczegółowo, jakie nakłady należy zaliczyć do kosztów budowy środków trwałych. Ustawa o rachunkowości wskazuje, iż cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie oraz środków trwałych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- 2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Należy zaznaczyć, iż różnorodność ponoszonych kosztów w związku z budową środków trwałych jest dość duża. Ponoszone koszty są różne w zależności od rodzaju jednostki oraz przedmiotu budowy. Poniżej przedstawiamy przykładowe nakłady:

- które mogą zwiększyć koszty budowy środków trwałych,
- które mogą zmniejszyć koszty budowy środków trwałych,
- których zwykle nie zalicza się do kosztów budowy środków trwałych.

Do kosztów budowy środków trwałych zalicza się w szczególności:

- koszty zakupu, opracowania lub dostosowania projektów, dokumentacji techniczno-ekonomicznych, projektu technicznego, audytu technicznego,
- wartość nieodpłatnie otrzymanych: dokumentacji projektowej, materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy i świadczeń zużytych do wytworzenia środków trwałych,
- koszty ekspertyz, studiów, prac geodezyjnych i badań geologicznych,
- opłaty ponoszone w związku z realizacją budowy (koszty pozwoleń, decyzji o lokalizacji, zezwoleń, odbiorów technicznych),
- koszty odszkodowań za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby budowy, w tym np. odszkodowania za niezebrane plony, usunięcie upraw wieloletnich,
- podatek od czynności cywilnoprawnych oraz inne opłaty związane z zakupem (np. notarialne, sądowe),
- koszty przygotowania terenu pod budowę (np. oczyszczanie terenu, wyrąb drzew wraz z kosztami niezbędnych zezwoleń, karczowanie, osuszanie, niwelacja, przełożenie infrastruktury technicznej, zaplecze budowy, drogi dojazdowe, tymczasowe doprowadzenie wody, energii), w tym również koszty likwidacji starych (zbędnych) nieruchomości niegruntowych istniejących na tym terenie, łącznie z nieumorzoną częścią ich wartości początkowej (np. rozbiórki budynków i budowli, wywozu gruzu),
- zakup budowy już rozpoczętej, nabytej przez jednostkę z przeznaczeniem kontynuowania na własne potrzeby,
- koszty robót budowlano-montażowych, w tym wykonanych przez jednostkę we własnym zakresie, koszty składowania, np. koszty składowania maszyn i urządzeń w składzie celnym, poniesione przed przekazaniem ich do używania,

- wartość zakupionych elementów stanowiących wyposażenie środków trwałych trwale związanych z budowanym obiektem, np. instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku, np. wbudowane meble,
- koszty obcego nadzoru inwestycyjnego, wynagrodzenia generalnego wykonawcy,
- honoraria za profesjonalne usługi, np. architektów, inżynierów,
- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- wartość robocizny (wynagrodzeń) wraz ze związanymi z nią składkami na ubezpieczenia społeczne i innymi świadczeniami na rzecz pracowników,
- koszty podróży służbowych związanych z przygotowaniem i realizacją budowy środków trwałych,
- koszty prób montażowych i rozruchu technologicznego, jeśli są one niezbędne dla oddania środka trwałego do użytkowania (koszty sprawdzenia poprawności działania),
- wartość pracy sprzętu, maszyn i urządzeń oraz środków transportu użytych do wykonania środków trwałych w budowie,
- koszty założenia stref ochronnych,
- koszty założenia zieleni i kultur wieloletnich wokół obiektu (poniesione w trakcie realizacji budowy),
- koszty ubezpieczeń majątkowych budowanych środków trwałych,
- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania budowy i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszone o przychody z tego tytułu, czyli głównie: prowizje i naliczone za okres budowy odsetki od kredytów bankowych oraz pożyczek za czas trwania budowy (w tym także odsetki pobrane przez bank z góry, odsetki zapłacone – zgodnie z umową zawartą z bankiem - z tytułu zwłoki w zapłacie rat kredytu w okresie trwania budowy),
- ujemne różnice kursowe od tych kredytów i pożyczek naliczone za czas trwania budowy,
- odsetki z tytułu nieterminowych płatności innych zobowiązań – naliczone zgodnie z umową i dotyczące okresu trwania budowy do dnia przyjęcia do użytkowania,
- opłaty związane z ustanowieniem hipoteki, stanowiącej zabezpieczenie kredytu bankowego na finansowanie budowy,
- koszty bezpośrednio związane z zakupem lub wytworzeniem, np.: koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji, czynności serwisowych związanych z instalacją, w tym koszty szkolenia pracowników poniesione przed przyjęciem środka trwałego do użytkowania,
- koszty sprzątnięcia przed odbiorem i oddaniem do użytkowania,
- koszty wprowadzenia do obrotu, np. cło i podatek akcyzowy – w przypadku importu,
- podatek VAT niepodlegający odliczeniu,
- równowartość nadwyżek rzeczowych stwierdzonych podczas inwentaryzacji przeprowadzonej w okresie trwania budowy, montażu lub ulepszenia środków trwałych,
- inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową (obiektem), pozwalające się bezpośrednio przyporządkować, poniesione w celu dostosowania środka trwałego do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki.

Koszty budowy środków trwałych zmniejsza się o:

- wartość odzyskanych materiałów (odpadów),

- równowartość niedoborów rzeczowych stwierdzonych na podstawie inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze spisu z natury - w okresie trwania budowy, montażu lub ulepszenia środków trwałych,
- dodatnie różnice kursowe od kredytów bankowych, pożyczek i zobowiązań innego rodzaju wyrażanych w walutach obcych, służących finansowaniu budowy, montażu, dostosowania do używania lub ulepszenia środków trwałych (naliczone za czas trwania budowy lub ulepszenia),
- równowartość szkód powstałych podczas trwania budowy realizowanej we własnym zakresie, spowodowanych zdarzeniami losowymi (np. pożar, powódź, wichura), które ustalone w wielkości rzeczywistej zalicza się do strat nadzwyczajnych.

Do kosztów budowy środków trwałych zwykle nie zalicza się:

- kosztów ogólnego zarządu, np. wynagrodzenia wraz z narzutami kadry kierowniczej, służb księgowych, BHP, niezwiązanych bezpośrednio z realizowaną budową,
- kosztów sprzedaży,
- pozostałych kosztów operacyjnych,
- kosztów operacji finansowych, w tym odsetek od kredytów i pożyczek oraz prowizji naliczonych po przekazaniu środka trwałego do używania,
- kosztów otwarcia nowego zakładu,
- kosztów związanych z rozpoczęciem wytwarzania nowego produktu lub świadczenia nowej usługi (łącznie z kosztami promocji i reklamy),
- kosztów rozpoczęcia działalności w nowej lokalizacji lub wśród nowego segmentu klientów (łącznie z kosztami szkoleń pracowników),
- kosztów poniesionych po dniu, w którym dostosowano środek trwały do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki, np.:
 - koszty poniesione w trakcie używania lub przemieszczania środka trwałego,
 - koszty poniesione w czasie, w którym środek trwały mógłby funkcjonować zgodnie z zamierzeniami jednostki, lecz nie jest używany lub nie są w pełni wykorzystane jego możliwości produkcyjne,
 - koszty zmiany lokalizacji lub reorganizacji części lub całości działalności operacyjnej jednostki,
- kosztów ponoszonych na skutek podejmowanych działań, które są związane z wytworzeniem środka trwałego, ale nie są konieczne do doprowadzenia tego środka trwałego do miejsca i warunków potrzebnych do rozpoczęcia jego funkcjonowania zgodnie z zamierzeniami jednostki, np.: jeśli jednostka postanowi wykorzystywać miejsce pod budynek na parking do momentu rozpoczęcia budowy, koszty tych działań nie są zaliczane do kosztów budowy tego budynku,
- kosztów związanych z nietypowymi ilościami zmarnowanych materiałów, nadmiernych kosztów robocizny lub innych środków zużytych nadmiernie w procesie budowy środka trwałego wytwarzanego przez jednostkę we własnym zakresie,
- kar, grzywien, opłat, sankcji i odszkodowań zapłaconych w związku z realizowaną budową orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym i administracyjnym, w tym – za szkody w cudzym mieniu (np. uszkodzenia infrastruktury, zerwanie sieci elektrycznej), za nieprzestrzeganie przepisów w zakresie ochrony środowiska, o gospodarce nieruchomościami, BHP,

- podatku od nieruchomości i opłat za wieczyste użytkowanie gruntu, na którym ma być wybudowany środek trwały.

1.2. Obowiązki kierownika jednostki w związku z realizowanym projektem

Dla zapewnienia ścieżki audytu kierownik jednostki realizującej projekt oprócz opracowania na piśmie instrukcji obiegu i kontroli dokumentów związanych z realizacją projektu powinien zaktualizować funkcjonujący w podmiocie schemat organizacyjny, w którym powinny zostać oznaczone wszystkie działy i komórki uczestniczące w realizacji projektu, ze wskazaniem stanowisk odpowiedzialnych za poszczególne zadania.

Kierownik jednostki realizujący projekt jest zobowiązany także do zorganizowania w jednostce kontroli wewnętrznej. Powinien więc:

- 1) w sposób przejrzysty i jasny przydzielić konkretne funkcje pracownikom jednostki w projekcie i zapewnić podział obowiązków; zakres obowiązków w projekcie powinien zostać szczegółowo określony na piśmie i przekazany pracownikowi,
- 2) wyodrębnić system rachunkowości lub odpowiedni kod księgowy celem dokonywania w nim ewidencji wszystkich operacji finansowych związanych z realizowanym projektem,
- 3) ustalić system obiegu, kontroli dokumentów i odpowiedzialności za dane finansowe przekazywane do systemu,
- 4) zapewnić dokonanie wyboru podwykonawców uczestniczących w projekcie zgodnie z przepisami dotyczącymi zamówień publicznych,
- 5) zapewnić kontrolę zamawianych na rzecz projektu materiałów i usług pod kątem ich zgodności z projektem i budżetem kosztów,
- 6) zagwarantować, aby deklaracje składane do Komisji były zgodne z rzeczywistością i miały potwierdzenie w dowodach księgowych,
- 7) zagwarantować systematyczne gromadzenie i analizowanie informacji dotyczących realizacji projektu ,
- 8) ustalić zasady przechowywania dokumentów źródłowych związanych z realizacją projektu,
- 9) zapobiegać i wykrywać nieprawidłowości związane z realizacją projektu,
- 10) zapewnić, aby projekt był realizowany zgodnie z harmonogramem i charakterem finansowym projektu, oraz że zostaną osiągnięte zakładane efekty,
- 11) zapewnić prawidłowe przygotowanie kontraktów w zakresie przetargów organizowanych według procedur,
- 12) zapewnić, aby w trakcie realizacji projektu nie wystąpiły oszustwa oraz zapewnić tzw. „ścieżkę audytu”.

Rozdział II

Arkusze kontrolne ułatwiające przeprowadzenie audytu.

2.1. Kwestionariusz oceny zasad (polityki) rachunkowości pod kątem wymogów unijnych

Lp.	Wyszczególnienie	Ocena	Uwagi
1	2	3	4
1.	Czy jednostka posiada aktualną dokumentację zasad (polityki) rachunkowości uzupełnioną o unormowania dotyczące korzystania ze środków unijnych, wprowadzone do stosowania stosownym aneksem?	tak nie nie dotyczy	
2.	Czy przyjęty dla projektu wykaz kont analitycznych i syntetycznych spełnia ustalone przepisami wymagania, a w szczególności umożliwia sporządzenie sprawozdań?	tak nie nie dotyczy	
3.	Czy wyodrębniono rachunek bankowy lub/i kasę dla każdego z realizowanych projektów?	tak nie nie dotyczy	
4.	Czy wyodrębnione zostały konta przychodów i kosztów dotyczące realizowanych projektów z podziałem na konta kosztów i przychodów operacyjnych, pozostałych kosztów operacyjnych i pozostałych przychodów operacyjnych, kosztów finansowych i przychodów finansowych, strat nadzwyczajnych i zysków nadzwyczajnych?	tak nie nie dotyczy	
5.	Czy wyodrębnione zostały konta dla pożyczek (kredytów) związanych z realizowanymi projektami?	tak nie nie dotyczy	
6.	Czy wyodrębnione zostały konta środków trwałych w budowie dla projektów inwestycyjnych zapewniające prawidłowe ustalenie wartości początkowej realizowanych obiektów oraz dające możliwość ustalenia wysokości finansowania z poszczególnych źródeł?	tak nie nie dotyczy	
7.	Czy zaprowadzona została ewidencja rozrachunków dla kontrahentów uczestniczących przy realizacji projektu z wyszczególnieniem kwot zatrzymanych?	tak nie nie dotyczy	
8.	Czy jednostka prowadzi wyodrębnione konta rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń wypłacanych w związku z czynnościami realizowanymi na rzecz projektu?	tak nie nie dotyczy	
9.	Czy zostały wydzielone konta dla zaewidencjonowania otrzymanej pomocy jako rozliczeń międzyokresowych przychodów lub kont funduszowych?	tak nie nie dotyczy	
10.	Czy wyodrębnione zostały konta pozabilansowe dotyczące zobowiązań warunkowych z tytułu zabezpieczenia prawidłowej realizacji projektu?	tak nie nie dotyczy	
11.	Czy wyodrębniona została ewidencja pozabilansowa gwarantująca potrzeby informacyjne projektu?	tak nie nie dotyczy	

12.	Czy ustalono zasady zaliczania amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych do kosztów kwalifikowalnych?	tak nie nie dotyczy	
13.	Czy ustalono zasadę stosowania kursów walut w przypadku, gdy jednostka posiada dla dokonywanych płatności na rzecz transakcji realizowanych w walucie obcej rachunek bankowy dewizowy oraz czy określono kurs po jakim następuje rozchód z rachunku bankowego dewizowego?	tak nie nie dotyczy	
14.	Czy ustalony został kurs, po którym beneficjent będzie dokonywał przeliczenia zakupów na rzecz projektu z obszarów Unii Europejskiej oraz z importu?	tak nie nie dotyczy	
15.	Czy ustalony został kurs, po którym beneficjent będzie dokonywał przeliczenia kosztów podróży służbowych zagranicznych realizowanych na rzecz projektu?	tak nie nie dotyczy	
16.	Czy w przypadku, gdy jednostka dokonuje zakupu materiałów, towarów na rzecz projektu, została ustalona metoda wyceny zapasu i rozchodu, jeśli jednostka prowadzi ewidencję magazynową?	tak nie nie dotyczy	
17.	Jeśli jednostka prowadzi ewidencję magazynową materiałów i towarów, to czy materiały i towary dla potrzeb projektu zostały w niej wyodrębnione?	tak nie nie dotyczy	
18.	Czy ustalone zostały zasady postępowania z podatkiem od towarów i usług, odpowiednio do obowiązujących przepisów?	tak nie nie dotyczy	
19.	Czy określone zostały zasady pokrywania kosztów obsługi rachunków bankowych projektu i finansowania innych opłat bankowych (provizje, opłaty bankowe od operacji na rachunkach bankowych)?	tak nie nie dotyczy	
20.	Czy zapewniono ślad rewizyjny poprzez ustalenie zasady identyfikacji dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu w księgach rachunkowych?	tak nie nie dotyczy	
21.	Czy ustalono sposób zapewniający spójność pomiędzy zapisami w księgach rachunkowych a danymi wykazywanymi w sprawozdawczości?	tak nie nie dotyczy	
22.	Czy ustalono zasady gromadzenia środków lokalnych uzupełniających dofinansowanie z Unii Europejskiej i rozliczenie tych środków?	tak nie nie dotyczy	
23.	Czy ustalone zostały zasady przechowywania dokumentacji związanej z realizacją projektu?	tak nie nie dotyczy	
24.	Czy ustalone zostały zasady ewidencji księgowej otrzymanej dotacji?	tak nie nie dotyczy	

2.2. Kwestionariusz sprawdzający systemy zarządzania i kontroli wewnętrznej Projektu

Lp.	Wyszczególnienie	Ocena	Uwagi lub uzasadnienia
1	2	3	4
1.	Czy jednostka opracowała podręcznik kontroli lub inny dokument, w którym zostały ustalone procedury związane z zarządzaniem i kontrolą wewnętrzną?	tak nie nie dotyczy	
2.	Czy zostały ustalone zasady zapewniające kwalifikowalność wydatków, np. listy kontrolne, czy ustalenia nastąpiły w polityce w zakresie rachunkowości?	tak nie nie dotyczy	
3.	Czy jednostka sprawuje kontrolę w zakresie zapewnienia, że koszty kwalifikowalne zostały poniesione w trakcie dopuszczalnego okresu, są rzeczywiste, nie obejmują kwot, które nie są określone warunkami, zatwierdzonymi oryginałami faktur i autoryzowane na dokumencie, zostały sporządzone przez upoważnione osoby i ujęte w księgach rachunkowych a także zostały rzeczywiście poniesione?	tak nie nie dotyczy	
4.	Czy jednostka ustaliła zasady zapewniające przy realizacji projektu procedur dotyczących pomocy publicznej?	tak nie nie dotyczy	
5.	Czy ustalono sposób postępowania z podatkiem od towarów i usług, a więc czy plan finansowy to uwzględnił oraz zasada zaliczania kosztów do wydatków kwalifikowalnych (netto czy brutto)?	tak nie nie dotyczy	
6.	Czy zapewniono, że realizowany projekt nie otrzymał dofinansowania z innego źródła UE?	tak nie nie dotyczy	
7.	Czy zostały opracowane procedury monitorowania projektu?	tak nie nie dotyczy	
8.	Czy stosowanie procedury i zasady monitorowania projektu ustalają: – w jaki sposób odbywa się monitorowanie – kto jest za nie odpowiedzialny	tak nie nie dotyczy tak nie nie dotyczy	
	– w jaki sposób następuje udokumentowanie monitoringu	tak nie nie dotyczy	

	<ul style="list-style-type: none"> – sposób kontrolowania sporządzonych do Instytucji Wdrażającej sprawozdań – sposób kontrolowania wydatków rzeczowych i finansowych i ich zgodność z umową o dofinansowanie – zapewnienie spójności pomiędzy sprawozdawczością a ewidencją księgową – działania promujące i informujące 	<p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p>	
9.	Czy jednostka sporządza sprawozdania do Instytucji Wdrażającej zgodnie z ustalonym harmonogramem?	<p>tak nie nie dotyczy</p>	
10.	Czy istnieje odpowiedni podział obowiązków między osobami odpowiedzialnymi za: <ul style="list-style-type: none"> – poświadczenie wydatków – kontrolę rachunkową i formalną 	<p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p>	
	<ul style="list-style-type: none"> – kontrolę merytoryczną – celowości – efektywności 	<p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p> <p>tak nie nie dotyczy</p>	
11.	Czy istnieje odpowiedni podział obowiązków pomiędzy osobami odpowiedzialnymi za kontrolę wniosków o płatność, a osobami odpowiedzialnymi za wypłaty?	<p>tak nie nie dotyczy</p>	
12.	Czy wszystkie wyznaczone kontrole na rzecz realizowanego Projektu zostały przeprowadzone i udokumentowane?	<p>tak nie nie dotyczy</p>	
13.	Czy pracownicy, których obowiązki są rozdzielone, zastępują jedni drugich w przypadku urlopów?	<p>tak nie nie dotyczy</p>	
14.	Czy została wyznaczona osoba odpowiedzialna za działania informujące i promujące?	<p>tak nie nie dotyczy</p>	

15.	Czy system informacji księgowej jest rozdzielony od systemu monitorowania informacji?	tak nie nie dotyczy	
16.	Czy zapewniono aby wydatkami na rzecz Projektu objęte były faktycznie wykonane roboty, usługi, dostawy?	tak nie nie dotyczy	
17.	Czy jednostka sprawowała kontrolę w zakresie sprawdzania czy poniesione wydatki następowały na podstawie wiążącej umowy z wykonawcą, która została zawarta zgodnie z obowiązującym zamówieniem publicznym?	tak nie nie dotyczy	
18.	Czy zapewniono stosowanie właściwego kursu przeliczeniowego?	tak nie nie dotyczy	
19.	Czy zapewniono obecność tzw. „ścieżki kontroli”?	tak nie nie dotyczy	
20.	Czy zapewniono wykonywanie współfinansowanych Projektów zgodnie z przepisami wspólnoty szczególnie w zakresie ochrony środowiska, transportu sieci transeuropejskich polityki konkurencji i udzielania zamówień publicznych?	tak nie nie dotyczy	
21.	Czy ustalone zostały zasady przechowywania, dokumentacji związanej z realizacją Projektu?	tak nie nie dotyczy	
22.	Czy system informacji księgowych jest oddzielony od systemu monitorowania informacji?	tak nie nie dotyczy	