

Rekomendacje dotyczące sposobu uwzględniania w ewidencji finansowo – księgowej Beneficjentów Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej (NAWA) kosztów ponoszonych przez partnerów projektów oraz zasad księgowania przez Beneficjentów zaliczek/wpłat NAWA w ramach realizowanych projektów

Warszawa, maj 2023

Spis treści

Wstęp	3
Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 1:	5
Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 2:	6
Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 3:	8
Praktyczne zalecenia co do ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - przypadki szczególne	10
Zakup przez Beneficjenta Środków Trwałych rozliczanych w ramach realizowanego Projektu:	10

Wstęp

W celu przyjęcia właściwego rozwiązania dla sposobu rozliczeń projektów realizowanych przez Beneficjentów NAWA należy odnieść się do ustawy o rachunkowości (UoR). Należy też zaznaczyć, że rozliczanie przedmiotowych transakcji nie jest uregulowane wprost w przepisach prawa wobec czego należy zastosować zasady rachunkowości, które pozwolą na uznanie ksiąg za rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i prowadzone bieżąco, zgodnie z art. 24.1 UoR z uwzględnieniem praktyki.

Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Sposób ujęcia w księgach przychodów i kosztów ponoszonych w związku z projektem oraz moment ich odniesienia na wynik (przy uwzględnieniu nadrzędnego celu zachowania zasady współmierności przychodów i kosztów) powinno być uregulowane w polityce rachunkowości Beneficjentów.

Zgodnie z zapisami dokumentacji programowej poszczególnych programów, Agencja rekomenduje Beneficjentom następujące sposoby przepływów finansowych pomiędzy Beneficjentem, a Partnerami:

- OPCJA 1. Beneficjent jest płatnikiem wszystkich wydatków związanych z **Projektem**, natomiast Partnerzy są rzeczywistymi odbiorcami usług i towarów
- OPCJA 2. Beneficjent **rozdysponuje zaliczkę** pomiędzy Partnerów
- OPCJA 3. Beneficjent **refunduje Partnerom** poniesione koszty na podstawie przedstawionych dokumentów

Aby określić rodzaje dokumentów funkcjonujących w obszarze rozliczeń pomiędzy NAWA a Beneficjentem oraz Partnerem należy przywołać art. 20 Ustawy o rachunkowości:

Art. 20. [Zapis księgowy]

1. Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

2. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej "dowodami źródłowymi":

1) zewewnętrzne obce - otrzymane od kontrahentów;

2) zewewnętrzne własne - przekazywane w oryginale kontrahentom;

3) wewnętrzne - dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

3. Podstawą zapisów mogą być również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe:

1) zbiorcze - służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione;

2) korygujące poprzednie zapisy;

3) zastępcze - wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego;

4) rozliczeniowe - ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

W dokumentach programowych poszczególnych programów i naborów mowa jest głównie o dokumentach zewnętrznych obcych tj.:

- Beneficjent jest płatnikiem wszystkich wydatków związanych z Projektem, natomiast Partnerzy są rzeczywistymi odbiorcami usług i towarów – tutaj należy podkreślić że odbiorcą usług na dokumencie zewnętrznym jest Beneficjent, a faktycznym Partner - na podstawie umowy pomiędzy Partnerem a Beneficjentem. W tym przypadku Beneficjent, jako strona transakcji może ująć bezpośrednio u siebie w księgach tego rodzaju koszty. (patrz OPCJA 1)
- operacje ujmowane są zbiorczo np. na podstawie noty księgowej zawierającej zestawienie wydatków i kserokopii faktur – należy tu podkreślić że chodzi tu o notę obciążeniową wystawioną przez Partnera na Beneficjenta (OPCJA 2). Możliwe jest także zastosowanie dokumentu wewnętrznego czyli Polecenia Księgowania PK

lub o dokumentach wewnętrznych zbiorczych :

- Beneficjent refunduje Partnerom poniesione koszty na podstawie przedstawionych dokumentów (Partnerzy ponieśli wydatki z własnych środków) – Beneficjent sporządza dokument PK, którego załączniki stanowią kopie faktur partnera lub Noty Obciążeniowej (OPCJA 3).

W ocenie Agencji, w obszarze stosowanych dokumentów księgowych, właściwszym rozwiązaniem jest nota obciążeniowa lub inny równoważny dokument wystawiony przez Partnera. Taki dokument pozwala zaksięgować przychody z Projektu u Partnera, jak i koszty Projektu związane z Partnerem u Beneficjenta po akceptacji raportów przez Agencję. Do momentu akceptacji raportu przez Agencję płatności powinny być ujmowane na rozliczeniach międzyokresowych kosztów.

Agencja zwraca także uwagę, że zgodnie z dokumentami programowymi rozliczenie Partnera nie jest relacją sprzedawcy i nabywcy i nie zachodzą pomiędzy nimi stosunki gospodarcze, zobowiązujące ich do wzajemnego wystawiania faktur sprzedaży. Potwierdza to załączona do Rekomendacji opinia prawna, zgodnie z zapisami której „nie może polegać na przedstawieniu Beneficjentowi faktury VAT wystawionej przez Partnera, ponieważ nie realizuje on usług zleconych przez Beneficjenta Projektu.”

Dla celów ujęcia przychodów i kosztów istotnym jest zachowanie zasady memoriału określonej w UoR:

Art. 6. [Zasada memoriału i współmierności] UoR

1. W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

2. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Zachowanie zasady współmierności przychodów i kosztów związanych z Projektem jest zależne od zaakceptowania przez NAWA raportów częściowych i końcowego. Do tego momentu otrzymane środki przez Beneficjenta są „zawieszane” na rozliczeniach międzyokresowych.

Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 1:

Założenie: Beneficjent jest płatnikiem wszystkich wydatków związanych z Projektem (na fakturach Beneficjent widnieje jako płatnik, ale też odbiorca), natomiast Partnerzy są faktycznymi odbiorcami usług i towarów.

1. Wpłata zaliczki od NAWA/płatności częściowej lub końcowej księgowana z wyciągiem bankowym:

Wn	Ma
Konto zespołu 130 (rachunek bankowy)	Konto dedykowane przychodów przyszłych okresów

2. Przyjęcie do ksiąg faktury za usługi wystawionej na Beneficjenta:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu RMK Czynne	Konto zespołu 201 (zobowiązania)

3. Zapłata do dostawcy za wykonane usługi/towary zgodnie z fakturą:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 201 (rozliczenia z partnerem)	Konto zespołu 130 (rachunek bankowy, dowody zewnętrzne)

Księgowanie w momencie zatwierdzenia kosztu przez NAWA (raportu, z którego koszt wynika) lub inna data określona jako etap rozliczeń w dokumentacji programowej – dla celów sprawozdawczych i zasady współmierności przychodów i kosztów, o ile to jest zasadne oraz gdy realizacja Projektu jest zaawansowana należy rozliczyć Projekt lub jego część do dnia bilansowego:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 4 – analitycznie (koszty inne)	Dedykowane konta zespołu RMK Czynne

(i równoległe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję na kontach zespołu 5):

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 5 – analitycznie (dotyczące danego programu)	Konto zespołu 490 (rozliczenia kosztów)

W raportach częściowych/końcowych przedkładanych przez Beneficjenta do Agencji w ramach realizowanych Projektów rozliczanych w oparciu o koszty rzeczywiste mogą zostać ujęte koszty, które zostały zapłacone, a Beneficjent dysponuje odpowiednimi dowodami księgowymi – koszt powstaje wcześniej, ale jest „zawieszony” na Rozliczeniach Międzyokresowych Czynnych.

4. Adekwatna data do księgowania kosztu jw., w przypadku gdy zatwierdzany jest raport końcowy, rozliczenie Projektu zgodnie z zatwierdzonym przez NAWA raportem:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 840 – analitycznie (rozliczenia międzyokresowe przychodów)	Konto zespołu 700 (rozliczenia przychodów)

Agencja zwraca uwagę, że środki otrzymane na realizację projektów powinny być rozliczane w przychody dopiero w momencie kiedy są racjonalnie pewne czyli gdy zostaną zatwierdzone przez NAWA, nie zaś w momencie ich otrzymania. **Z punktu widzenia zasad rachunkowości Agencja rekomenduje ujmowanie przychodów jako dofinansowania na działanie, nie zaś jako dotację.**

Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 2:

Założenie: Beneficjent rozdysponowuje zaliczkę pomiędzy Partnerów.

1. Wpłata przez NAWA zaliczki/płatności częściowej/końcowej do Beneficjenta księgowana z wyciągiem bankowym:

Wn	Ma
Konto zespołu 130 (rachunek bankowy)	Konto dedykowane przychodów przyszłych okresów

2. Wypłata przez Beneficjenta zaliczki do Partnera w przypadku, gdy Beneficjent rozdysponowuje zaliczkę pomiędzy Partnerów, księgowana w momencie zaakceptowania wniosku o zaliczkę lub daty ustalonej w umowie pomiędzy Beneficjentem a Partnerem (dokumentem księgowym będzie wtedy wyciąg bankowy):

Wn	Ma
Konata zespołu 200 – rozliczenia z Partnerem	Konto zespołu 130 (rachunek bankowy)

3. Partner rozlicza rzeczywiste koszty i przedstawia je do rozliczenia Beneficjentowi, który następnie rozlicza je z NAWA. Operacje ujmowane są zbiorczo np. na podstawie noty obciążeniowej zawierającej zestawienie wydatków i kserokopii faktur, rachunków – należy tu podkreślić, że chodzi tu o notę obciążeniową wystawioną przez Partnera na Beneficjenta. Jeżeli Partner nie wystawi noty obciążeniowej należy wystawić dokument wewnętrzny Polecenia Księgowania PK i zaksięgować następująco:

Wn	Ma
RMK Czynne	Konata zespołu 200 – rozliczenia z Partnerem

4. Księgowanie w momencie zatwierdzenia przez Agencję kosztu wynikającego z raportu częściowego lub końcowego złożonego przez Beneficjenta do NAWA lub inna data określona jako etap rozliczeń – dla celów sprawozdawczych i zasady współmierności przychodów i kosztów, o ile to jest zasadne oraz gdy realizacja Projektu jest zaawansowana należy rozliczyć Projekt lub jego część do dnia bilansowego:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 4 – analitycznie (koszty inne)	Konta zespołu RMK Czynne

(i równoległe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję na kontach zespołu 5:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 5 – analitycznie (dotyczące danego programu)	Konto zespołu 490 (rozliczenia kosztów)

5. Adekwatna data do księgowania kosztu jw., w przypadku gdy zatwierdzany jest raport końcowy, rozliczenie Projektu po stronie przychodów zgodnie z zatwierdzonym przez NAWA raportem:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 840 – analitycznie (rozliczenia międzyokresowe przychodów)	Konto zespołu 700 przychody

Agencja zwraca uwagę, że środki otrzymane na realizację projektów powinny być rozliczane w przychody dopiero w momencie kiedy są racjonalnie pewne czyli gdy zostaną zatwierdzone przez NAWA, nie zaś w momencie ich otrzymania. Z punktu widzenia zasad rachunkowości Agencja rekomenduje ujmowanie przychodów jako dofinansowania na działanie, nie zaś jako dotację.

Praktyczne zalecenia prowadzenia ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - OPCJA 3:

Założenia: Beneficjent refunduje Partnerom poniesione koszty na podstawie przedstawionych dokumentów (księgowanie w momencie przyjęcia do ksiąg noty zbiorczej obciążeniowej lub równoważnego dokumentu wystawionego przez Partnera).

1. Wpłata przez NAWA zaliczki /płatności częściowej/końcowej do Beneficjenta - księgowana z wyciągiem bankowym:

	Wn	Ma
Konto zespołu 130 (rachunek bankowy)		Konto dedykowane przychodów przyszłych okresów

2. Partner ponosi koszty i przedstawia je do rozliczenia Beneficjentowi, który następnie rozlicza je z NAWA. Operacje ujmowane są zbiorczo np. na podstawie noty obciążeniowej zawierającej zestawienie wydatków i kserokopii faktur, rachunków – należy tu podkreślić że chodzi tu o notę obciążeniową (lub inny równoważnego dokumentu) wystawioną przez Partnera na Beneficjenta. Jeżeli Partner nie wystawi noty obciążeniowej należy wystawić dokument wewnętrzny Polecenia Księgowania PK i zaksięgować następująco:

	Wn	Ma
RMK Czynne		Konta zespołu 200 – rozliczenia z Partnerem

3. Wypłata przez Beneficjenta do Partnera zaakceptowanych wydatków księgowana na podstawie wyciągu bankowego

	Wn	Ma
Konta zespołu 200 – rozliczenia z Partnerem		Konto zespołu 130 (rachunek bankowy)

4. Księgowanie w momencie zatwierdzenia przez Agencję kosztu wynikającego z raportu częściowego/końcowego złożonego przez Beneficjenta do NAWA lub inna data określona jako etap rozliczeń – dla celów sprawozdawczych i zasady współmierności przychodów i kosztów, o ile to jest zasadne oraz gdy realizacja Projektu jest zaawansowana należy rozliczyć Projekt lub jego część do dnia bilansowego:

	Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 4 – analitycznie (koszty inne)		RMK Czynne

(i równolegle, jeśli jednostka prowadzi ewidencję na kontach zespołu 5:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 5 – analitycznie (dotyczące danego programu)	Konto zespołu 490 (rozliczenia kosztów)

5. Adekwatna data do księgowania kosztu jw., w przypadku gdy zatwierdzany jest raport końcowy, rozliczenie Projektu zgodnie z zatwierdzonym przez NAWA raportem:

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 840 – analitycznie (rozliczenia międzyokresowe przychodów)	Konto zespołu 700 Przychody

Agencja zwraca uwagę, że środki otrzymane na realizację projektów powinny być rozliczane w przychody dopiero w momencie kiedy są racjonalnie pewne czyli gdy zostaną zatwierdzone przez NAWA, nie zaś w momencie ich otrzymania. Z punktu widzenia zasad rachunkowości Agencja rekomenduje ujmowanie przychodów jako dofinansowania na działanie, nie zaś jako dotację.

Praktyczne zalecenia co do ewidencji księgowej rozliczeń Beneficjentów - przypadki szczególne

Zakup przez Beneficjenta Środków Trwałych rozliczanych w ramach realizowanego Projektu:

1. Zakup Środka Trwałego:

Wn	Ma
Dedykowane konto zespołu 080	Konto zespołu 201 (zobowiązania)

2. Przyjęcie Środka Trwałego do używania:

Wn	Ma
Dedykowane konto zespołu 010	Dedykowane konto zespołu 080

3. Miesięczna amortyzacja Środka Trwałego:

Wn	Ma
RMK Czynne	Dedykowane konto zespołu 070

4. Księgowanie w momencie zatwierdzenie wydatku przez NAWA (raportem częściowym/końcowym lub :

Wn	Ma
Dedykowane konta zespołu 4 – analitycznie (koszty inne)	RMK Czynne