

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW

z dnia 15 stycznia 1991 r.

w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości

Na podstawie art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. z 1990 r. Nr 26, poz. 152 i Nr 89, poz. 517), art. 51 pkt 2 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. — Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 4, poz. 18), art. 87 § 2 ustawy z dnia 16 września 1982 r. — Prawo spółdzielcze (Dz. U. Nr 30, poz. 210, z 1983 r. Nr 39, poz. 176, z 1986 r. Nr 39, poz. 192, z 1987 r. Nr 33, poz. 181, z 1988 r. Nr 41, poz. 324, z 1989 r. Nr 3, poz. 12, Nr 6, poz. 33 i z 1990 r. Nr 6, poz. 36 i 37 oraz Nr 14, poz. 87), art. 38 pkt 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111, z 1982 r. Nr 45, poz. 289, z 1984 r. Nr 52, poz. 268, z 1985 r. Nr 12, poz. 50, z 1988 r. Nr 41, poz. 325 i z 1989 r. Nr 4, poz. 23, Nr 33, poz. 176, Nr 35, poz. 192, Nr 74, poz. 443 i z 1990 r. Nr 34, poz. 198) oraz art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz. U. Nr 41, poz. 325, z 1989 r. Nr 74, poz. 442 i z 1990 r. Nr 51, poz. 299) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1. 1. Przepisy rozporządzenia dotyczą osób:

- 1) prawnych oraz nie mających osobowości prawnej państwowych jednostek organizacyjnych, niezależnie od tego, czy prowadzą działalność gospodarczą,
- 2) fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, innych niż wymienione w pkt 3 i 4, oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą — bez względu na wysokość osiągniętego przez nie przychodu w danym roku podatkowym, jeżeli w poprzednim roku podatkowym przychód osiągnięty ze sprzedaży produktów i towarów, pomniejszony o należny podatek obrotowy i o przychód ze sprzedaży produktów i towarów na eksport, przekroczył kwotę 2.500.000.000 zł:
 - a) od początku danego roku, gdy przychód za poprzedni rok, zobowiązujący do prowadzenia ksiąg rachunkowych, wynika z zeznania, deklaracji, rachunków podatnika lub dowodów innego rodzaju,
 - b) od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym doręczono ostateczną decyzję ustalającą przychód za poprzedni rok podatkowy, zobowiązujący do prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- 3) fizycznych, mających miejsce zamieszkania za granicą, prowadzących działalność gospodarczą na podstawie przepisów o zasadach prowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej w zakresie drobnej wytwórczości przez zagraniczne osoby fizyczne i prawne według zasad określonych w pkt 2, a jeżeli zamierzają przekazywać za granicę część dochodu w walutach wymiennalnych — bez względu na wysokość przychodu,
- 4) fizycznych i prawnych mających siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą, prowadzących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność gospodarczą według innych zasad niż określone w pkt 3, bez względu na wysokość przychodu. Nie dotyczy to osób wykonujących wyłącznie działalność, z której dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- 5) fizycznych prowadzących we własnym imieniu działalność gospodarczą, innych niż wymienione w pkt 2—4, które swe księgi rachunkowe (księgi handlowe) i sporządzane na ich podstawie bilanse oraz rachunki wyników chcą przyjąć za podstawę wymiaru należnych od nich podatków i innych świadczeń przypadających na rzecz Skarbu Państwa lub budżetów. Osoby te obowiązane są stosować przepisy rozporządzenia, poczynając od pierwszego dnia roku, za który chcą przyjąć za podstawę wymiaru podatków i innych świadczeń na rzecz Skarbu Państwa lub budżetów dane ksiąg rachunkowych.
 2. Przepisy rozporządzenia dotyczą również państwowych jednostek budżetowych, jednostek gospodarki pozabudżetowej, państwowych funduszy celowych oraz gmin i ich jednostek organizacyjnych.
 3. Osoby i jednostki wymienione w ust. 1 i 2 zwane są dalej „jednostkami”.

4. Kwota przychodu, o której mowa w ust. 1 pkt 2, poczynając od 1992 r. ulega podwyższeniu z dniem 1 stycznia każdego roku stosownie do wskaźnika wzrostu cen detalicznych, ustalonego przez Główny Urząd Statystyczny za okres 3 kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy. Wskaźnik wzrostu cen ustalany będzie w listopadzie każdego roku i ogłaszany w Monitorze Polskim w obwieszczeniu Ministra Finansów.

5. Przepisy rozporządzenia nie mają zastosowania do:

- 1) banków oraz jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową,
- 2) stowarzyszeń, partii politycznych i związków zawodowych oraz organizacji dobroczynności i opieki społecznej, kościelnych osób prawnych, fundacji, towarzystw naukowych, organizacji ochrony zdrowia, rehabilitacji zawodowej i społecznej, jeżeli nie prowadzą one działalności gospodarczej lub nie otrzymują dotacji budżetowych.

6. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej przez komórkę wyodrębnioną w strukturze organizacji wymienionych w ust. 5 pkt 2, przepisy rozporządzenia mają zastosowanie tylko do tej komórki.

§ 2. Określenia użyte w rozporządzeniu oznaczają:

- 1) „konto syntetyczne” — urządzenie do ewidencji księgowej operacji gospodarczych, zgodnie z zasadą podwójnego księgowania, tak aby zapewnione było bilansowanie się danych ujętych na wszystkich prowadzonych przez jednostkę kontach syntetycznych. Za konta syntetyczne uważa się również konta pozabilansowe. Na kontach pozabilansowych można prowadzić ewidencję, dokonując zapisów jednostronnych bez zachowania zasady podwójnego księgowania,
- 2) „konto analityczne” — urządzenie do szczegółowej ewidencji księgowej danych podlegających ewidencji na kontach syntetycznych w taki sposób, aby co najmniej łączna suma ich stanów była zgodna z danymi ewidencjonowanymi na określonym koncie syntetycznym,
- 3) „księgi rachunkowe” (handlowe):
 - a) wszystkie służące do ewidencji działalności jednostki konta syntetyczne i analityczne, niezależnie od metody ich prowadzenia (pierwotna ewidencja na kontach syntetycznych, wtórna — na kontach analitycznych lub odwrotnie), a także niezależnie od przyjętej techniki ich prowadzenia (luźne karty, księgi oprawne, urządzenia służące do zapisu magnetycznego itp.), w których ewidencję sporządza się pismem ręcznym lub maszynowym albo też w których zapisy są rezultatem ewidencji i przetwarzania danych za pomocą komputerów lub innych maszyn i urządzeń technicznych do przetwarzania danych,
 - b) zestawienia sald kont syntetycznych oraz sald kont analitycznych, sporządzane w sposób zapewniający ich trwałość,
- 4) „sprawozdanie finansowe” — bilans i rachunek wyników, sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych jednostki,
- 5) „rachunkowość jednostki” — jej księgi rachunkowe, inwentaryzację weryfikującą stan jej aktywów i pasywów, wycenę aktywów i pasywów, rachunek kosztów oraz sprawozdanie finansowe sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych,
- 6) „rok obrotowy” — okres od dnia 1 stycznia, ewentualnie innego dnia, jeżeli jednostka rozpoczęła później działalność niż od początku roku, do dnia 31 grudnia lub dnia zakończenia działalności. Gdy jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie roku obrotowego, można za rok obrotowy przyjąć okres od dnia rozpoczęcia działalności do dnia 31 grudnia następnego roku. Jeżeli odrębne przepisy tak przewidują, za rok obrotowy można przyjąć także okres inny niż od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia danego roku, gdy obejmuje on 12 kolejnych miesięcy,
- 7) „okres sprawozdawczy” — miesiące roku obrotowego,
- 8) „środki pieniężne” — gotówkę, bony pieniężne, pieniądze ulokowane na rachunkach bankowych, weksle i чеки obce oraz nabyte w celu odsprzedaży papiery wartościowe, niezależnie od ich rodzaju (obligacje, akcje itp.),
- 9) „rzeczowe składniki majątku” — trwałe rzeczowe składniki majątku, do których zalicza się środki trwałe i wyposażenie, oraz rzeczowe składniki majątku obrotowego, do których zalicza się: materiały, produkty gotowe, produkcję nie zakończoną i towary,
- 10) „środki trwałe” — grunty, budynki, budowle, maszyny, środki transportu, urządzenia techniczne i inne środki długotrwałego użytkowania, określone w odrębnych przepisach jako środki trwałe,
- 11) „wyposażenie” — zużywające się stopniowo rzeczowe składniki majątku trwałego, nie zaliczone odrębnymi przepisami do środków trwałych,
- 12) „składniki majątku trwałego” — środki trwałe, wyposażenie, wartości niematerialne i prawne oraz finansowe składniki majątku trwałego, jak udziały, akcje, długoterminowe papiery wartościowe, udzielone długoterminowe pożyczki oraz inne finansowe składniki majątku trwałego. Do długoterminowych papierów wartościowych, pożyczek itp. zalicza się te z nich, które uznane zostały za lokaty i których termin zapłaty przypada co najmniej po upływie roku od daty, na jaką jest sporządzane sprawozdanie finansowe,
- 13) „wartości niematerialne i prawne” — inne niż rzeczowe składniki majątku trwałego określone w odrębnych przepisach, w tym także nabyte oprogramowanie komputerów, projekty wynalazcze, patenty, licencje, wartość firmy, wartość znaków towarowych oraz koszty zgromadzenia kapitału zakładowego,
- 14) „materiały” — surowce, materiały podstawowe i pomocnicze, półfabrykaty obcej produkcji, opakowania, paliwo, części zamienne i odpadki,
- 15) „produkty gotowe” — własnej produkcji: wyroby gotowe, wykonane usługi, prace naukowo-badawcze, prace projektowe, geodezyjno-kartograficzne, zakończone roboty, w tym także budowlano-montażowe itp.,
- 16) „produkcja nie zakończona” — produkcję w toku oraz półfabrykaty, to jest niegotowe jeszcze produkty własnej produkcji, a także wykonywane roboty, usługi itp. przed ich ukończeniem,
- 17) „towary” — rzeczowe składniki majątku nabyte w celu sprzedaży,
- 18) „cena zakupu” — cenę, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku,
- 19) „cena nabycia” — cenę zakupu powiększoną o koszty zakupu nabytego składnika majątku,
- 20) „techniczny koszt wytworzenia” — wartość w cenach nabycia zużytych rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, koszt wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi i inne koszty dające się bezpośrednio zaliczyć do wartości wytwarzanych produktów, powiększone o ogólne koszty wytworzenia (np. wydziałowe, ogólne budowy),
- 21) „koszt ogólnozakładowy” — koszty utrzymania zarządu jednostki oraz jej obsługi jako całości, z wyłączeniem jednak odsetek od kredytów i pożyczek,

- 22) „cena ewidencyjna” — cenę przyjętą do ewidencji wartościowej rzeczowego składnika majątku; ceną ewidencyjną może być cena rzeczywista lub cena różna od ceny rzeczywistej,
- 23) „cena sprzedaży na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych” — także przeciętną cenę sprzedaży w miesiącu, na który przypada ten dzień, jeżeli ceny ulegały istotnym zmianom, a przeciętna cena sprzedaży w tym miesiącu jest niższa od ceny na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych,
- 24) „cena sprzedaży netto” — cenę sprzedaży na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, zmniejszoną o należny podatek obrotowy oraz powiększoną o przypadające dotacje przedmiotowe i subwencje, jeżeli jednostka ma prawo do ich otrzymania,
- 25) „fundusz specjalny” — źródło pokrycia realizacji celów określonych w odrębnych przepisach, powstałe ze środków wygospodarowanych w drodze odpisów dokonanych w koszty, straty nadzwyczajne lub wynik finansowy,
- 26) „kierownik jednostki” — osobę, która zarządza działalnością jednostki, wieloosobowy organ lub wyłoniony z niego zespół osób, które zgodnie z obowiązującymi przepisami lub nadanym jej statutem uprawnione są do zarządzania jednostką, a także, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią, osobę, która stoi na czele organu upoważnionego do kierowania jednostką,
- 27) „zweryfikowane sprawozdanie finansowe” — sprawozdanie, które uzyskało stwierdzenie zweryfikowania, a także sprawozdanie nie podlegające weryfikacji, jeżeli uznane zostało za prawidłowe przez powołany do tego organ jednostki.

§ 3. 1. Jednostki obowiązane są prowadzić rachunkowość zgodnie z przepisami rozporządzenia i innymi przepisami prawa, dającą rzetelny i jasny obraz ich stanu i sytuacji finansowej.

2. Zadaniem rachunkowości jednostki jest bieżąca rejestracja operacji gospodarczych w sposób prawidłowy, kompletny i systematyczny, przy zachowaniu następujących zasad:

- 1) zapewniona ma być kompletność ujęcia wszystkich operacji gospodarczych zarówno w porządku chronologicznym, jak i systematycznym,
- 2) operacje gospodarcze należy ujmować według okresów sprawozdawczych, których dotyczą,
- 3) zapewnione zostanie pełne, zgodne z prawdą materialną oddanie istotnej formalnej i materialnej treści operacji gospodarczych, niezależnie od formy ich przedstawienia,
- 4) wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i kosztów ich uzyskania, jak też zysków i strat nadzwyczajnych ustalana będzie odrębnie; nie można kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów ich uzyskania oraz zysków i strat nadzwyczajnych,
- 5) dane umożliwiające ustalenie stanu i sytuacji finansowej jednostki należy ujmować w odrębnych pozycjach; pozostałe dane mogą być ujmowane łącznie,
- 6) wartość aktywów i pasywów oraz wysokość wyniku finansowego ustala się w cenach zakupu, nabycia lub według technicznego kosztu wytworzenia, z tym jednak że należy:
 - a) wyceniać rzeczowe składniki majątku obrotowego w cenach zakupu, nabycia lub technicznym koszcie wytworzenia, nie wyższych od możliwych do uzyskania za nie cen sprzedaży netto, to jest w sposób wyrażający ich wartość użytkową dla jednostki,

- b) ująć w księgach rachunkowych przypadające na dany rok obrotowy zmniejszenia wartości na skutek umorzenia wszystkich stopniowo zużywających się składników majątku trwałego jednostki, niezależnie od wyniku finansowego, jaki w danym roku obrotowym jednostka ta osiągnęła,
 - c) uwzględniać — niezależnie od daty ich zapłaty — wszelkie osiągnięte i przypadające na rzecz jednostki lub obciążające ją za dany rok obrotowy:
 - przychody ze sprzedaży i inne przychody oraz koszty uzyskania tych przychodów,
 - dotacje przedmiotowe, subwencje, podatek obrotowy i inne obciążenia przychodów,
 - d) ująć w księgach rachunkowych wszelkie straty nadzwyczajne i zrealizowane zyski nadzwyczajne,
- 7) dla zapewnienia współmierności przychodów i kosztów własnych ich osiągnięcia oraz realnej wysokości wyniku finansowego jednostki, wyodrębnione będą i zaliczone do aktywów lub pasywów koszty i przychody przyszłych okresów, a także tworzone będą i zaliczane do strat nadzwyczajnych rezerwy w wysokości przewidywanego ryzyka gospodarczego,
- 8) przyjmować się będzie, że działalność jednostki będzie kontynuowana, z wyjątkiem przypadków określonych w § 17 ust. 1 pkt 2—4.

3. Przyjęte zasady księgowania operacji gospodarczych i przedstawiania ich rezultatów w sprawozdaniu finansowym, zwłaszcza zaś sposób ustalenia wartości aktywów i pasywów, a także wyniku finansowego, nie mogą być zmieniane w ciągu kolejnych lat, chyba że jest to uzasadnione ważnymi dla jednostki przyczynami i następuje od początku roku obrotowego. W przypadku zmiany zasad ustalania wartości aktywów i pasywów należy w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na koniec roku obrotowego, w którym dokonano zmiany, zamieścić wyjaśnienie, na czym polegała zmiana, uzasadnić jej dokonanie i podać jej wpływ na roczny wynik finansowy.

4. Wartość aktywów i pasywów ustalona według przepisów rozporządzenia ulega zmianie, gdy odrębne przepisy przewidują ich przeszacowanie.

5. Zasad wyceny aktywów i pasywów oraz sposobów ustalania wyniku finansowego, przewidzianych przepisami rozporządzenia, nie stosuje się, jeśli inaczej stanowią odrębne ustawy lub wydane na ich podstawie przepisy.

6. W sprawach nie uregulowanych przepisami rozporządzenia stosować należy zasady określone przez naukę rachunkowości oraz utrwalone przez powszechną praktykę i zwyczaje.

Rozdział 2

Księgi rachunkowe

§ 4. 1. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone w siedzibie jednostki w sposób ustalony w zakładowym planie kont.

2. Zapisy w księgach rachunkowych prowadzi się w języku polskim.

3. Zapisy w księgach rachunkowych prowadzi się w walucie polskiej, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów. Dopuszcza się prowadzenie ksiąg rachunkowych w pełnych złotych.

4. Księgi rachunkowe mogą być prowadzone poza siedzibą jednostki, jeżeli kierownik jednostki powierzył ich prowadzenie osobie fizycznej lub prawnej świadczącej usługi w zakresie prowadzenia rachunkowości.

§ 5. 1. Obowiązek ewidencji operacji gospodarczych w porządku chronologicznym uważa się za spełniony, jeżeli:

- 1) operacje gospodarcze ujmuje się bieżąco w księgach rachunkowych w kolejności dat ich dokonania, co najmniej z podziałem na poszczególne okresy sprawozdawcze,
- 2) środki trwałe, wyposażenie oraz zapasy materiałów, towarów i produktów gotowych objęte są w kolejności dni przychodów i rozchodów ewidencją ilościowo-wartościową lub powiązaną z właściwym kontem syntetycznym ewidencją ilościową,
- 3) stan, przychody i rozchody w kolejnych dniach gotówki (złoty polski i poszczególne waluty obce) ujmuje się bieżąco w prowadzonym zestawieniu (raporcie kasowym) za poszczególne dni lub części okresu sprawozdawczego,
- 4) w punktach sprzedaży detalicznej i gastronomicznej gotówkę oraz wartość towarów i opakowań ujmuje się bieżąco w prowadzonym zestawieniu (raporcie sklepowym), za poszczególne dni lub części okresu sprawozdawczego,
- 5) istnieje możliwość stwierdzenia zachowania porządku chronologicznego przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przez powiązanie zapisów księgowych z dowodami księgowymi, na podstawie których zostały dokonane.

2. Obowiązek ewidencji operacji gospodarczych w porządku systematycznym uważa się za spełniony, jeżeli ustala się w odpowiednich przekrojach:

- 1) stan środków pieniężnych i środków rzeczowych, należności, roszczeń i innych składników majątku jednostki, zobowiązań, kredytów, funduszy (kapitałów) zasadniczych i funduszy specjalnych oraz innych zmian doprowadzonych do zgodności ze stanem rzeczywistym, ustalonym w drodze inwentaryzacji, przy czym poszczególne zagraniczne środki pieniężne oraz wszelkiego rodzaju należności, roszczenia i zobowiązania płatne w walucie obcej obejmuje się ewidencją umożliwiającą ustalenie ich wartości w walucie obcej oraz w walucie polskiej,
- 2) wysokość poniesionych kosztów, osiągniętych przychodów, strat i zysków nadzwyczajnych oraz innych elementów wyniku finansowego,
- 3) inne dane niż określone w pkt 1 i 2, niezbędne do przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu stanu i sytuacji finansowej jednostki opinii publicznej, a zwłaszcza jej właścicielom (akcjonariuszom, wspólnikom), kredytodawcom, organom statystyki państwowej itp., a także dane do wszelkich rozliczeń finansowych ze Skarbem Państwa, budżetami i instytucjami oraz kontrahentami jednostki (osobami prawnymi lub fizycznymi, w tym także jego pracownikami) oraz do sporządzania sprawozdania finansowego.

3. Ewidencja operacji gospodarczych w porządku chronologicznym i systematycznym może być prowadzona łącznie bez wyodrębniania urzędów służących wyłącznie do ewidencji w porządku chronologicznym (dziennik).

§ 6. 1. Zakładowy plan kont powinien zawierać:

- 1) wykaz kont syntetycznych,
- 2) zasady tworzenia i prowadzenia kont analitycznych do określonych kont syntetycznych (podanie kryterium, według którego dane konta syntetyczne mają być dzielone przy ujmowaniu ich na konta analitycznych, oraz wskazanie, do ewidencji jakich danych mają służyć konta analityczne — wartościowych, ilościowo-wartościowych, ilościowych), przy czym dopuszcza się za zgodą kierownika jednostki:

- a) nieobejmowanie ewidencją ilościową i ilościowo-wartościową określonych rodzajów zapasów materiałów, towarów i produktów gotowych; nie może to jednak dotyczyć składników majątku szczególnie cennych lub ważnych dla jednostki,
- b) zastąpienie ewidencji ilościowej lub ilościowo-wartościowej materiałów, towarów i produktów gotowych analityczną ewidencją wartościową,
- c) zastąpienie ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej materiałów, towarów i produktów gotowych ewidencją wartościową.

- 3) zasady rozliczania odchyłeń od cen ewidencyjnych oraz zasady rachunku kosztów,
- 4) określenie materiałów, których wartość podlega zaliczeniu do kosztów bezpośrednio po zakupie lub wytworzeniu we własnym zakresie, oraz produktów gotowych, których wartość podlega zaliczeniu do kosztu własnego ich sprzedaży bezpośrednio po ich wyprodukowaniu, pod warunkiem że ich pozostałości na koniec roku obrotowego zostaną wykazane w bilansie jednostki,
- 5) ustalenie, czy stan gotowych prac projektowych i kartograficznych oraz gotowej produkcji pomocniczej wytworzonej na własne potrzeby, a także stany produkcji nie zakończonej mogą być nie zaliczane do aktywów jednostki, lecz uważane za koszt osiągnięcia przychodów w roku, w którym wymienione składniki majątku wytworzono. Ustalenie takie może być przyjęte, gdy uzasadnia je stałość stanów i krótki cykl produkcyjny, w jakim wymienione produkty gotowe i nie zakończone produkcją są wytwarzane. Bez zachowania tych warunków nie zakończona produkcja o charakterze rolniczym może być nie zaliczona do aktywów jednostki,
- 6) określenie sposobu ustalania umorzenia wyposażenia, którego wartość po wydaniu do użytkowania ma być wykazywana w sprawozdaniu finansowym jednostki, oraz wskazanie rodzajów wyposażenia, które mogą być w całości zaliczone do kosztów jednostki po wydaniu do użytkowania.

2. Zakładowy plan kont ustala kierownik jednostki, tak aby mogły być sporządzane jasno i rzetelnie przedstawiające stan i sytuację finansową jednostki:

- 1) sprawozdanie finansowe, którego wzór stanowi załącznik do rozporządzenia,
- 2) statystyczne sprawozdania finansowe, ustalone w przepisach Głównego Urzędu Statystycznego.

W zakładowych planach kont jednostki obowiązane są uwzględniać zmiany w obowiązujących je przepisach o gospodarce finansowej i zasadach opodatkowania.

3. Zakładowe plany kont jednostek będących osobami fizycznymi mogą być ograniczone do sporządzonego na piśmie wykazu kont syntetycznych, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, oraz tych podanych w ust. 1 zasad i określić składających się na zakładowy plan kont, które kierownik jednostki uzna za niezbędne.

4. Kierownik jednostki może ustalić, że zakładowym planem kont jest wzorcowy plan kont dla prowadzących podobną działalność jednostek, publikowany przez świadczące usługi z zakresu organizacji rachunkowości osoby prawne lub fizyczne.

§ 7. 1. Podstawą zapisu w księgach rachunkowych jest dokument (dowód księgowy):

- 1) stwierdzający fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierający — jeżeli treść dowodu nie została inaczej określona w przepisach wynikających z właściwych ustaw (np. czeki, weksle) — co najmniej:

- a) wiarygodne określenie wystawcy i wskazanie stron (nazwy i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy; w dowodach wystawionych przez jednostkę na potrzeby wewnętrzne określenie wystawcy oraz nazw i adresów stron może być zastąpione nazwami lub symbolami komórek organizacyjnych jednostki,
 - b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
 - c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
 - d) własnoręczne podpisy osób odpowiedzialnych za prawidłowe dokonanie operacji gospodarczej i jej prawidłowe udokumentowanie, z tym że jeżeli dowód księgowy nie wyraża przejęcia lub przekazania odpowiedzialności materialnej, podpisy mogą być zastąpione danymi umożliwiającymi identyfikację tych osób,
- 2) sprawdzony pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym i na dowód sprawdzenia podpisany przez osoby do tego upoważnione; można nie dokonywać kontroli rachunkowej dowodów własnych, w których treści zawarte są rezultaty obliczeń dokonanych i wypisanych przez przystosowane do tego maszyny; fakt sprawdzenia dowodu powinien być uwidoczniiony w jego treści,
 - 3) oznaczony numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi wykonanymi na jego podstawie.

2. Dowód księgowy powinien być sporządzony w języku polskim. Może on być sporządzony w języku obcym, jeżeli dowód dotyczy operacji gospodarczej z kontrahentem zagranicznym. Treść dowodów powinna być pełna i zrozumiała; dopuszczalne jest stosowanie skrótów ogólnie przyjętych. Jeżeli w dowodzie księgowym podane jest wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, jednostka posiadająca ten dowód jest obowiązana przeliczyć walutę obcą na złote po właściwym dla dnia dokonania operacji gospodarczej kursie ustalonym przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Wynik przeliczenia należy zamieścić w wolnych polach dowodu lub w załączniku do dowodu sporządzonego w walucie obcej.

3. Błędy w dowodach księgowych poprawiać można wyłącznie przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub liczby, w sposób pozwalający odczytać tekst lub liczbę pierwotną, i wpisanie tekstu lub liczby właściwej. Poprawka tekstu lub liczby w dowodzie księgowym powinna być zaopatrzona w podpis lub skrót podpisu osoby upoważnionej. Zasady te stosuje się wyłącznie do dowodów księgowych, dla których nie istnieje ustalony odrębnymi przepisami zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek, oraz nie stosuje się ich do dowodów obcych, które mogą być poprawiane jedynie przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego. Dowody własne zewnętrzne, przesłane przednio kontrahentowi, mogą być poprawione tylko przez wystawienie dowodu korygującego.

4. Podpisy na dowodach księgowych, z wyjątkiem przypadków wymienionych w ust. 1 pkt 1 lit. d), składa się odrębnie.

5. Jeżeli określone operacje gospodarcze są udokumentowane dwoma lub więcej dowodami albo egzemplarzami tego samego dowodu, kierownik jednostki ustali na stałe, który z dowodów (egzemplarzy dowodu) ma stanowić podstawę zapisów w księgach rachunkowych.

6. Przepisy ust. 1—5 stosuje się także do dowodów zawierających opisy jednostek ewidencyjnych oraz dyspo-

zycje przetwarzania informacji przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputerów.

§ 8. 1. Jednostka dokonująca księgowania dowodu jest właściwa do wystawienia dowodów księgowych dla udokumentowania:

- 1) zewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą jednostka i jej kontrahenci, jeżeli operacje te polegają na sprzedaży lub przekazaniu kontrahentom składników majątku i świadczeniu usług (np. faktury, zestawienia sprzedaży),
- 2) przekazywanych z mocy prawa przez jednostkę świadczeń na rzecz budżetów lub instytucji, świadczeń należnych kontrahentom, wynikających z umów oraz świadczeń dobrowolnych,
- 3) wewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą tylko komórki organizacyjne jednostki księgującej dowód,
- 4) poniesionych kosztów nie wynikających ze świadczeń kontrahentów, ustalenia powstałych strat lub osiągniętych zysków, potwierdzenia ilości i wartości otrzymywanych od kontrahentów składników majątku, robót i usług lub innych świadczeń, jak też powierzenia składników majątku pracownikom jednostki lub innym osobom.

Dowody wymienione w pkt 1 i 2 nazywa się dowodami własnymi zewnętrznymi, a wymienione w pkt 3 i 4 — dowodami własnymi wewnętrznymi.

2. Kontrahenci jednostki dokonującej księgowania (także jej pracownicy, jeżeli są stroną w dokonanej operacji gospodarczej) są właściwi do wystawiania dowodów księgowych dla udokumentowania operacji gospodarczych polegających na sprzedaży lub przekazaniu jednostce składników majątku, wykonaniu zleconych robót, usług i innych czynności oraz świadczeń umownych lub określonych przepisami. Dowody wystawione przez kontrahentów jednostki dokonującej ich księgowania nazywa się dowodami obcymi.

3. Dowody wymienione w ust. 1 pkt 1 oraz w ust. 2 mogą być zastąpione dowodami wystawionymi wspólnie przez jednostkę dokonującą ich księgowania i jej kontrahenta (np. protokoły zdawczo-odbiorcze).

4. Jednostka dokonująca księgowania jest właściwa do wystawiania dowodów własnych wewnętrznych dla udokumentowania operacji gospodarczych, dla których wymagane są dowody obce, jeżeli jest to niezbędne dla zapewnienia kompletności zapisów księgowych, a dowód obcy nie wpłynął w odpowiednim terminie.

5. Jako dowody właściwe dla udokumentowania:

- 1) zakupu u producentów produktów roślinnych lub zwierzęcych z własnej ich uprawy lub hodowli, nie przerobionych sposobem przemysłowym, z wyjątkiem kwiatów przeznaczonych do dalszej sprzedaży,
- 2) zakupu odpadków poużytkowych, stanowiących surowce wtórne, pochodzących ze skupu od ludności, z wyłączeniem metali nieżelaznych,
- 3) diet pracowników i innych ich należności za czas podróży służbowych,

mogą być użyte przez jednostki dokumenty wystawione przez ich pracowników. Dowody te powinny zawierać: datę dokonania operacji gospodarczej, miejsce i datę wystawienia dokumentu oraz podpis osoby, która bezpośrednio dokonała wydatku. W dowodach tych należy także podać:

- a) przy zakupie — rodzaj nabytych składników majątku, ich ilość i cenę jednostkową,
- b) w pozostałych wypadkach — cel dokonania wydatku obciążającego jednostkę.

6. W dowodach własnych wewnętrznych, zawierających ilościowe określenie operacji gospodarczych, może być

pominięta wartość przedmiotu operacji, jeżeli zostanie podana w zestawieniach dowodów.

7. Stwierdzone w dowodach nieprawidłowości merytoryczne powinny być uwidocznione w dowodzie lub załączniku do dowodu wskazanym w treści dowodu i podpisane przez osoby obowiązane do sprawdzenia dowodu. Nieprawidłowości formalno-rachunkowe powinny być skorygowane w sposób ustalony dla poprawienia błędów w dowodach księgowych.

§ 9. Za dowody księgowe uważa się również:

- 1) zestawienia dowodów księgowych, sporządzone dla zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,
- 2) polecenia księgowania, sporządzone dla ujęcia operacji gospodarczej w księgach rachunkowych jednostki,
- 3) noty księgowe, sporządzone dla skorygowania operacji gospodarczej wynikającej z dowodu obcego, przekazywane kontrahentem jednostki.

Do dowodów tych stosuje się odpowiednio przepis § 7.

§ 10. Księgi rachunkowe prowadzone w formie papierowych zestawień ewidencyjnych (księgi wiązane, prowadzone na luźnych kartach, powstające w formie zestawień liczbowych jako rezultat przetwarzania danych ręcznego lub z zastosowaniem urządzeń technicznych) powinny być:

- 1) trwale oznaczone nazwą jednostki, której dotyczą (każda księga wiązana, każda luźna karta kontowa, każde zestawienie liczbowe itp.), oraz nazwą danego urządzenia ewidencyjnego (konta),
- 2) opatrzone datą ich założenia i zakończenia w sposób ustalony dla dokonywania zapisów księgowych,
- 3) wpisane do bieżąco aktualizowanego wykazu prowadzonych przez jednostkę rodzajów urządzeń księgowych składających się na księgi rachunkowe jednostki (kartotek, kont analitycznych lub syntetycznych, rejestrów, zestawień liczbowych itp.), chyba że dane takiego wykazu są objęte zakładowym planem kont,
- 4) utrzymane w ustalonej kolejności i starannie przechowywane w odpowiednich urządzeniach ułatwiających ich odszukanie i chroniących przed zagubieniem lub zniszczeniem.

§ 11. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w całości lub częściowo za pomocą komputera należy zapewnić pełną sprawdzalność zgodności stosowanych procedur i wyników przetwarzania na komputerze z dokumentacją systemu przetwarzania i dowodami księgowymi przez:

- 1) skompletowanie dokumentacji systemu przetwarzania danych, dającej pełny wgląd w budowę i przebieg stosowanego sposobu przetwarzania (programy); zmiany procedur należy w dokumentacji tak oznaczyć, aby możliwe było wyraźne rozgraniczenie okresów stosowania poszczególnych wersji procedury,
- 2) zapewnienie możliwości sporządzania na każde żądanie zestawień ewidencyjnych, napisanych językiem wymaganym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych,
- 3) ustalenie osób, które zleciły dokonanie poszczególnych zapisów księgowych,
- 4) wydrukowanie wszystkich danych, będących przedmiotem przetwarzania, w porządku chronologicznym (dziennik) i sald kont syntetycznych — w języku wymaganym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych — co najmniej na koniec każdego roku obrotowego, a sald kont analitycznych — na dzień przeprowadzenia inwentaryzacji oraz na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych,
- 5) zapewnienie, aby zapisy księgowe dokonywane automatycznie, stosownie do rozwiązań systemowych, były odpowiednio wyróżnione,

6) przechowywanie magnetycznych nośników informacji, do czasu wydruku zawartych na nich danych, w sposób chroniący przed zatarciem lub zniekształceniem tych danych,

7) prowadzenie bieżąco uzupełnianego wykazu zbiorów stanowiących księgi rachunkowe, przechowywanych na taśmach magnetycznych, dyskach itp., z określeniem ich identyfikatorów i zawartości, rodzaju nośnika oraz częstości ich aktualizacji.

§ 12. 1. Dokonywany w księgach rachunkowych zapis księgowy powinien być staranny, czytelny, trwały i zawierać co najmniej:

- 1) datę dokonania operacji gospodarczej,
- 2) określenie rodzaju i numeru dowodu księgowego, na podstawie którego dokonano zapisu,
- 3) treść zapisu, przy czym dopuszczalne jest stosowanie ogólnie przyjętych skrótów, a innych skrótów — pod warunkiem ustalenia przez kierownika jednostki ich wykazu,
- 4) sumę zapisu wynikającą z dowodu księgowego.

Zapis księgowy może nie obejmować treści oraz określenia rodzaju dowodu, jeżeli wynikają one z układu ksiąg rachunkowych.

2. Błędny zapis może być poprawiony przez:

- 1) skreślenie błędnej treści lub liczby i wpisanie treści lub liczby w sposób określony w § 7 ust. 3; ten sposób poprawienia nie może być stosowany, gdy księgi rachunkowe są prowadzone za pomocą komputera,
- 2) wniesienie zapisu korygującego (storno); może on być dokonywany tylko liczbami dodatnimi lub tylko liczbami ujemnymi.

§ 13. 1. Zapisy w księgach rachunkowych uważa się za dokonywane bieżąco, jeżeli:

- 1) wszystkie operacje gospodarcze za dany okres sprawozdawczy zostaną ujęte w księgach rachunkowych nie później niż w ciągu 14 dni po zakończeniu tego okresu,
- 2) zapisy w zestawieniach wymienionych w § 5 ust. 1 pkt 3 i 4 są dokonywane w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczych,
- 3) zapisy w ilościowej ewidencji rzeczowych składników majątku są dokonywane nie później niż dnia następującego po dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej.

2. Zapisy w księgach rachunkowych uważa się za kompletne, jeżeli wszystkie operacje gospodarcze dokonane w danym okresie sprawozdawczym zostały ujęte w księgach rachunkowych tego okresu, niezależnie od daty sporządzenia dokumentu stwierdzającego dokonanie operacji gospodarczej.

3. Dla zapewnienia kompletności zapisów księgowych operacje gospodarcze o charakterze ciągłym należy dzielić co najmniej na okresy sprawozdawcze i wynikającą z tego podziału część operacji gospodarczej ujmować w księgach rachunkowych pod datą kończącą każdy okres sprawozdawczy. Dotyczy to odpowiednio operacji gospodarczych księgowanych na podstawie zestawień dowodów księgowych. Gdy dla zapewnienia kompletności zapisów księgowych dokonano ich na podstawie dowodów własnych wewnętrznych, ewentualne różnice, jakie powstaną po otrzymaniu w późniejszym terminie dotyczących tych zapisów dowodów obcych, powinny być zaksięgowane i rozliczone nie później niż w okresie sprawozdawczym, w którym otrzymano odpowiednio dowody obce.

4. Zapisy księgowe nie wyrażające zmian w stanie aktywów lub pasywów jednostki mogą być dokonywane bez wystawiania dowodów księgowych, jeżeli ich kwoty i spo-

sób dokonania wynikają z automatycznie realizowanego programu przetwarzania danych za pomocą komputera (np. przekształcenie kosztów zgrupowanych według ich rodzaju na koszty w układzie kalkulacyjnym), a w treści zapisu zostanie to podane.

§ 14. 1. Salda poszczególnych kont syntetycznych wykazuje się w zestawieniu sald, zawierającym co najmniej:

- 1) określenie roku obrotowego, którego zestawienie dotyczy,
- 2) symbole lub nazwy kont syntetycznych,
- 3) salda poszczególnych kont syntetycznych na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, na koniec każdego okresu sprawozdawczego i na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych,
- 4) sumę sald wykazanych w zestawieniu sald.

2. Salda poszczególnych kont analitycznych na dzień przeprowadzenia inwentaryzacji oraz na dzień kończący rok obrotowy wykazuje się w zestawieniu sald kont analitycznych lub na odpowiednio oznaczonych taśmach papieru sporządzonych za pomocą maszyn do przetwarzania danych lub w zestawieniach liczbowych umożliwiających w sposób sprawdzalny ustalenie zgodności ich sum z zestawieniem sald kont syntetycznych.

§ 15. 1. Jednostki otwierają swoje księgi rachunkowe na dzień:

- 1) rozpoczynający każdy rok obrotowy — w przypadku kontynuowania działalności lub na dzień, od którego jednostka obowiązana jest prowadzić księgi rachunkowe,
- 2) rozpoczęcia działalności — w przypadku nowo powstałych jednostek oraz podziału lub łączenia jednostek istniejących,
- 3) zmiany swej formy prawnej przewidzianej przepisami lub umową stron,
- 4) otwarcia likwidacji, ustalony w zarządzeniu o likwidacji, lub na dzień likwidacji dokonywanej z własnej inicjatywy kierownika jednostki albo na dzień ogłoszenia upadłości, ustalony przez właściwy sąd, według stanu aktywów i pasywów wynikającego z zamknięcia ksiąg rachunkowych, o których mowa w § 17 ust. 1 pkt 2.

2. Jednostki kontynuujące działalność otwierają swe księgi rachunkowe według stanu aktywów i pasywów wynikającego z zamknięcia ksiąg na koniec poprzedniego roku obrotowego, a jeżeli jednostka uprzednio nie prowadziła ksiąg rachunkowych, to według stanu aktywów i pasywów na początek roku obrotowego, ujętych w zestawieniu sporządzonym na podstawie wyników inwentaryzacji. Jednostki otwierają swe księgi rachunkowe nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wymienionego w ust. 1 pkt 1—4.

3. Jednostki, które postawiono w stan likwidacji lub w stosunku do których ogłoszono upadłość, otwierają swe księgi rachunkowe na podstawie bilansu sporządzonego na dzień poprzedzający rozpoczęcie likwidacji lub ogłoszenie upadłości. Obowiązane są one wykazać składniki majątku według cen sprzedaży możliwych do uzyskania za nie, zaliczając różnice z tego tytułu do strat lub zysków nadzwyczajnych pod datą otwarcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości.

§ 16. 1. Jednostki są obowiązane prowadzić odrębne księgi rachunkowe dla każdego roku obrotowego.

2. Jednostki prowadzące księgi rachunkowe w formie ksiąg wiązanych lub luźnych kart mogą nie zakładać odrębnych kont analitycznych dla każdego roku obrotowego, pod warunkiem że zapisy księgowo dokonywane po zamknięciu ksiąg rachunkowych (w nowym roku) będą wyraźnie oddzielone od zapisów księgowych uprzednio dokonanych.

3. Jeżeli w wyniku zweryfikowania sprawozdania finansowego stanowiącego podstawę otwarcia ksiąg rachun-

kowych ulegnie zmianie stan początkowy aktywów i pasywów, wprowadzone do ksiąg rachunkowych stany początkowe należy skorygować w terminie 14 dni od daty zweryfikowania sprawozdania finansowego.

§ 17. 1. Jednostki zamykają swe księgi rachunkowe na:

- 1) koniec każdego roku obrotowego — w przypadku dalszego prowadzenia działalności, chyba że inne przepisy stanowią inaczej,
- 2) dzień poprzedzający dzień otwarcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości,
- 3) dzień zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego,
- 4) dzień poprzedzający dzień zmiany jej formy prawnej, w przypadkach, o których mowa w § 15 ust. 1 pkt 3.

2. Jeżeli między dniem otwarcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości a dniem ich zakończenia przypada koniec roku obrotowego, jednostki, które postawiono w stan likwidacji lub w stosunku do których toczy się postępowanie upadłościowe, zamykają księgi także na ostatni dzień roku obrotowego.

3. Jednostki zamykają swe księgi rachunkowe w terminie 14 dni od daty zweryfikowania sprawozdania finansowego sporządzonego na koniec roku obrotowego w przypadku wymienionym w ust. 1 pkt 1.

Rozdział 3

Inwentaryzacja

§ 18. 1. Wykazany w księgach rachunkowych stan aktywów i pasywów jednostki należy zweryfikować w drodze inwentaryzacji. Inwentaryzacja polega na:

- 1) przeprowadzeniu spisu z natury krajowych i zagranicznych środków pieniężnych oraz rzeczowych składników majątku, ich wycenie i ustaleniu wartości spisanych z natury składników majątku,
- 2) uzyskaniu od kontrahentów jednostki pisemnej informacji o stanie jej środków pieniężnych na rachunkach bankowych, zaciągniętych kredytów bankowych oraz należności i zobowiązań, w tym także o stanie powierzonych im własnych składników majątku,
- 3) sprawdzeniu stanu niedostępnych w czasie przeprowadzanej w terminie określonym przepisami rozporządzenia inwentaryzacji rzeczowych składników majątku lub stanu innych aktywów i pasywów, które nie mogą być potwierdzone przez kontrahentów jednostki, przez porównanie danych wynikających z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami.

2. Inwentaryzacją należy objąć również składniki majątku ujęte wyłącznie w ewidencji ilościowej, na kontach pozabilansowych, a także stanowiące własność innych jednostek. Inwentaryzację tę należy przeprowadzić stosując odpowiednio przepisy ust. 1.

3. Inwentaryzację aktywów i pasywów jednostki przeprowadza się co najmniej raz w każdym roku obrotowym, stosując następujące zasady:

- 1) inwentaryzacja środków pieniężnych, produkcji w toku, w tym także materiałów wydanych do produkcji, lecz nie zużytych, oraz rzeczowych składników majątku nie objętych bieżącą ewidencją, o których mowa w § 6 ust. 1 pkt 4, powinna być dokonana na ostatni dzień każdego roku obrotowego,
- 2) inwentaryzację wyposażenia oraz tych materiałów, półfabrykatów, produktów gotowych, których różnice inwentaryzacyjne mogą w sposób istotny wpływać na wynik finansowy jednostki, a także należności i zobowiązań przeprowadzić należy w kwartale kończącym rok obrotowy. Jeżeli na skutek sezonowości zaopatrzenia,

zużycia lub sprzedaży stan zapasów rzeczowych składników majątku jest najniższy w innym okresie sprawozdawczym niż w ostatnim kwartale roku obrotowego, to ich inwentaryzacja może być dokonana w miesiącu, w którym zazwyczaj wykazują najniższy stan.

4. W jednostkach, których dotyczą przepisy § 17 ust. 1 pkt 2 i 4, inwentaryzację wszystkich aktywów i pasywów przeprowadza się na dzień wymieniony w tych przepisach.

5. Kierownik jednostki może ustalić, gdy składniki majątku tej jednostki znajdują się na terenie strzeżonym, że inwentaryzacja będzie dokonywana:

- 1) środków trwałych i wyposażenia — nie rzadziej niż raz na 5 lat,
- 2) materiałów, półfabrykatów, produktów gotowych oraz towarów — nie rzadziej niż raz na 2 lata, jeżeli są objęte ewidencją ilościowo-wartościową.

6. Różnice stwierdzone między stanem aktywów i pasywów wynikającym z ksiąg rachunkowych a ich stanem ustalonym w drodze inwentaryzacji należy ująć i rozliczyć w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji. Nie rozliczone do końca roku obrotowego niedobory stanowią roszczenie jednostki. W uzasadnionych przypadkach można kompensować niedobory i nadwyżki rzeczowych składników majątku obrotowego powierzonego określonej osobie, ujawnione podczas tego samego spisu z natury i w podobnych składnikach majątku.

7. Inwentaryzację składników majątku gromadzonych w muzeach, książek, druków, czasopism itp. gromadzonych w bibliotekach będących jednostkami, których podstawowa działalność polega na gromadzeniu zbiorów bibliotecznych, oraz składników majątku o charakterze specjalnym normują odrębne przepisy.

§ 19. 1. Wyniki spisu z natury ujmuje się na arkuszach (kartach) spisu z natury, do których stosuje się odpowiednio przepisy § 7.

2. Należy zapewnić powiązanie danych o ilości i wartości składników majątkowych ustalonych w drodze spisu z natury z danymi o ilości i wartości tych składników zawartymi w uzgodnionych księgach rachunkowych, a jeżeli składniki nie są objęte ewidencją ilościową — z danymi o ich wartości.

§ 20. 1. Można przeprowadzić w sposób uproszczony spis z natury:

- 1) książek, czasopism i innych druków wchodzących w skład biblioteki zakładowej jednostki — przez wyrównanie porównanie zapisów w księdze inwentarzowej biblioteki ze stanem rzeczywistym i kartami książek lub kartami czytelników; dokonanie uproszczonej inwentaryzacji powinno być potwierdzone podpisami osób przeprowadzających porównanie pod informacją wpisaną do księgi inwentarzowej o dacie i zakresie inwentaryzacji,
- 2) wydawnictw w księgarniach, antykwariatach księgarskich — wykazując na arkuszach (kartach) spisu w jednej pozycji wydawnictwa o tej samej cenie, bez względu na tytuł wydawnictwa i nazwisko autora,
- 3) małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku — przez porównanie danych ewidencji ze stanem rzeczywistym i ujęcie wyników porównania w odrębnym arkuszu spisu z natury, w którym wykazać należy także:
 - a) rzeczowe składniki majątku objęte zleceniami zakończonymi lub zaniechanymi,
 - b) braki produkcyjne z określeniem ich ilości stwierdzonej w półfabrykatach lub innych elementach wytwarzanych produktów gotowych.

2. Przy spisie z natury środków trwałych oraz wyposażenia, a także innych składników majątku, jeżeli uzasad-

niają to warunki ich przechowywania lub pomiaru, można posługiwać się danymi kont analitycznych.

§ 21. 1. Za stan rzeczywisty należności i zobowiązań między jednostkami prowadzącymi księgi rachunkowe przyjęć należy stan ustalony w drodze pisemnego potwierdzenia salda. Kopia pisemnej informacji o stanie salda, wysłanej do kontrahenta, po upływie 30 dni od udowodnionej daty jej wysłania może być uznana za milczące potwierdzenie salda przez kontrahenta.

2. Nie wymaga pisemnego uzgodnienia wynikający z ksiąg rachunkowych jednostki stan:

- 1) należności i zobowiązań wobec osób fizycznych, jeżeli nie są one jednostkami, oraz należności i zobowiązań uregulowanych do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego oraz objętych powództwem sądowym lub postępowaniem egzekucyjnym,
- 2) należności i zobowiązań nie przekraczających wartości dolnej granicy zaliczenia rzeczowych składników majątku do środków trwałych,
- 3) należności i roszczeń z tytułu niedoborów.

3. Jeżeli saldo należności lub zobowiązań nie wykazuje zmian w ciągu sześciu miesięcy i nie przekracza kwoty równej dwóm procentom dolnej granicy zaliczenia rzeczowych składników majątku do środków trwałych, to może być na podstawie pisemnej decyzji kierownika jednostki odpisane na koniec roku obrotowego na straty lub zyski nadzwyczajne. Nie mogą być jednak odpisywane należności i zobowiązania dotyczące rozliczeń z budżetami i Zakładem Ubezpieczeń Społecznych, a także zobowiązania wobec pracowników.

§ 22. Sprawdzenie prawidłowości stanu ewidencyjnego, o którym mowa w § 18 ust. 1 pkt 3, obejmuje ustalenie stanu tych aktywów i pasywów, które nie podlegają inwentaryzacji według zasad określonych przepisami § 19—21.

Rozdział 4

Ustalanie wartości aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego

§ 23. 1. Krajowe środki pieniężne i kredyty bankowe oraz pożyczki, z wyłączeniem nabytych papierów wartościowych, wykazuje się w księgach rachunkowych w wartości nominalnej.

2. Nabyte papiery wartościowe będące trwałą lokatą środków pieniężnych jednostki lub zakupione w celach handlowych oraz udziały w obcych jednostkach w walucie polskiej wykazuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia. Jeżeli w dniu kończącym rok obrotowy ceny nabycia są wyższe od cen sprzedaży papierów wartościowych możliwych do uzyskania (np. według notowań giełdowych), wartość papierów wartościowych ustala się według cen sprzedaży na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Różnice powstałe z tego tytułu zalicza się do kosztów operacji finansowych.

3. Jeżeli zgodnie z umową środki otrzymane jako pełna należność z tytułu przyznanego kredytu lub pożyczki są mniejsze od sumy kredytu, jaka podlegać będzie spłacie, różnice wykazuje się w księgach rachunkowych jako koszty przyszłych okresów i odpisuje w równych ratach w ciągu okresu, na jaki zaciągnięto kredyt lub pożyczkę.

4. Zobowiązania wynikające z własnych papierów wartościowych i weksli w walucie polskiej, wydanych innym jednostkom lub osobom fizycznym, ustala się w ich wartości nominalnej. Jeżeli wartość nominalna papierów wartościowych jest różna od uzyskanych za nie środków, różnicę zalicza się do przychodów z tytułu operacji finansowych lub ich kosztów.

5. Środki pieniężne, kredyty bankowe i pożyczki w walutach obcych, z wyłączeniem papierów wartościowych, wykazuje się w księgach rachunkowych w wartości nominal-

nej, przeliczonej na złote polskie według kursu zakupu lub sprzedaży ustalonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego dla danej waluty obcej.

6. Jeżeli w dniu kończącym rok obrotowy średni kurs walut obcych różni się od kursu przyjętego przy ustalaniu wartości środków pieniężnych, kredytów bankowych i pożyczek, stosownie do przepisu ust. 5, wartość stanu środków pieniężnych, kredytów bankowych i pożyczek ustala się według średniego kursu ustalonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego na dzień kończący rok obrotowy.

7. Nabyte papiery wartościowe będące trwałą lokatą środków pieniężnych lub zakupione w celach handlowych oraz udziały w obcych jednostkach w walutach obcych wykazuje się w księgach rachunkowych według ceny przeliczonej na złote polskie w sposób ustalony w ust. 5. Wartość papierów wartościowych i udziałów w walutach obcych w dniu kończącym rok obrotowy nie może być wyższa od wartości, jaka byłaby ustalona według cen ich sprzedaży (np. według notowań giełdowych) po przeliczeniu na złote polskie według obowiązującego w tym dniu średniego kursu ustalonego przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Różnice powstałe z tego tytułu zalicza się do kosztów operacji finansowych.

8. Zobowiązania wynikające z własnych papierów wartościowych i weksli w walutach obcych wydanych innym jednostkom lub osobom fizycznym ustala się w ich wartości nominalnej, przeliczonej na złote polskie po kursie wynikającym z przepisów ust. 5 i 6.

9. Dodatkowo różnice kursowe powstałe na skutek stosowania różnej wysokości kursów dla obliczania wpływów i rozchodów określonych środków pieniężnych lub zaciągania i spłaty kredytu bankowego i pożyczek w walutach obcych, jak też w związku z zastosowaniem kursu obowiązującego w dniu kończącym rok obrotowy zalicza się do przychodów z tytułu operacji finansowych, a ujemne różnice kursowe — do kosztów tych operacji.

§ 24. 1. Należności i roszczenia oraz zobowiązania wykazuje się w księgach rachunkowych według wartości ustalonej przy ich powstaniu.

2. Należności i roszczenia oraz zobowiązania w walutach obcych wykazuje się w księgach rachunkowych według zasady ustalonej w § 23 ust. 5 i 6. Różnice kursowe dotyczące należności, zobowiązań i roszczeń należy ustalać nie później niż na dzień wygaśnięcia należności, zobowiązań lub roszczenia w walutach obcych na skutek zapłaty, przedawnienia lub umorzenia, a także na dzień kończący rok obrotowy. Różnice te zalicza się do przychodów z operacji finansowych lub kosztów tych operacji. Ta część dodatknych różnic, która wynika z ustaleń na dzień kończący rok obrotowy, podlega zaliczeniu do przychodów przyszłych okresów.

3. Roszczenie z tytułu niedoboru ustala się według wartości ewidencyjnej składnika majątku stanowiącego niedobór, powiększonej o utracone przez jednostkę korzyści, jednak nie mniejszej od aktualnej detalicznej ceny sprzedaży składnika majątku stanowiącego niedobór. Kwotę roszczenia z tytułu niedoboru używanego składnika majątku ustala się uwzględniając stopień jego dotychczasowego zużycia, a jeżeli nie da się go ustalić — stosownie do przypuszczalnego stopnia zużycia składnika majątku stanowiącego niedobór. Różnicę między wartością roszczenia a ceną zakupu (nabycia) lub technicznym kosztem wytworzenia składnika majątku stanowiącego niedobór zalicza się do przychodów przyszłych okresów lub odpowiedniej rezerwy, jeżeli jest tworzona.

4. Do aktywów jednostki nie zalicza się należności i roszczeń przedawnionych oraz umorzonych, a także należności i roszczeń nieściągalnych, do pasywów zaś — zobowiązań przedawnionych lub umorzonych. Zalicza się je do strat lub zysków nadzwyczajnych.

§ 25. 1. Zakupione materiały i towary wykazuje się w księgach rachunkowych według rzeczywistych cen ich nabycia.

2. Składniki majątku wymienione w ust. 1 można wykazywać w księgach rachunkowych również w rzeczywistych cenach zakupu, jeżeli zakładowy plan kont jednostki przewiduje odpisanie w całości kosztów ich zakupu w okresie sprawozdawczym, w którym koszty te poniesiono.

3. Składniki majątku wymienione w ust. 1 mogą być wykazywane w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych, jeżeli w księgach tych zostaną ujęte odchylenia między cenami ewidencyjnymi a rzeczywistymi cenami nabycia lub zakupu.

4. Składniki majątku wymienione w ust. 1:

- 1) wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie — wykazuje się w wysokości technicznego kosztu wytworzenia lub według cen sprzedaży netto,
- 2) nabyte, lecz jeszcze nie dostarczone (materiały lub towary w drodze) lub nie zafakturowane — wycenia się z zastosowaniem cen, o których mowa w ust. 1 lub 2.

5. Składniki majątku wymienione w ust. 1 i 4 pkt 1, z wyjątkiem objętych wyłącznie ewidencją wartościową, a także należących do jednostek i zakładów budżetowych, wykazuje się w księgach rachunkowych na dzień kończący rok obrotowy w wartości nie wyższej od wynikającej z ich cen sprzedaży netto, gdy ich cena nabycia, zakupu lub techniczny koszt wytworzenia były wyższe od cen sprzedaży netto. Powstałą z tego tytułu różnicę zalicza się do strat nadzwyczajnych.

6. Wartość pozostałości rzeczowych składników majątku wymienionych w ust. 1, w razie gdy ceny nabycia lub zakupu jednakowych lub uznanych za jednakowe ze względu na ich podobny rodzaj, przeznaczenie itp. składników majątku są różne, ustala się w zależności od sposobu ustalania wartości ich rozchodu. Wartość rozchodu (wydania, zużycia) można obliczać:

- 1) według stałych cen ewidencyjnych, skorygowanych o dotyczące ich odchylenia od cen ewidencyjnych,
- 2) według cen przeciętnych, to jest ustalonych w wysokości średniej ważonej cen danego składnika majątku,
- 3) przyjmując, że rozchód składników majątku wycenia się kolejno po cenach tych składników majątku, które jednostka najwcześniej nabyła,
- 4) przyjmując, że rozchód składników majątku wycenia się kolejno po cenach tych składników majątku, które jednostka najpóźniej nabyła.

§ 26. Odpadki użytkowe, czyli składniki majątku, które w toku działalności jednostki utraciły swoją pierwotną wartość użytkową, wykazuje się w księgach rachunkowych według cen sprzedaży netto. W razie braku cen sprzedaży netto, odpadki użytkowe wycenia się według wartości wynikającej z oszacowania uwzględniającego ich przydatność do dalszego wykorzystania.

§ 27. 1. Produkty gotowe oraz produkcję nie zakończoną wycenia się według technicznego kosztu ich wytworzenia, stosując odpowiednio przepisy § 25 ust. 5 i 6.

2. Wyprodukowane filmy wykazuje się w księgach rachunkowych producenta w koszcie ich wytworzenia do czasu pokrycia uzyskanymi przychodami. Koszt ten ustala się w wysokości różnicy między technicznym kosztem wytworzenia filmu wraz z trzema kopiami a sumą przychodów według cen sprzedaży netto uzyskanych w kolejnych latach ze sprzedaży, pomniejszonych o koszt wyprodukowania dalszych kopii lub kaset, przez okres nie dłuższy niż 4 lata.

3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do przeznaczonego do sprzedaży oprogramowania komputerów.

§ 28. 1. W jednostkach sporządzających kalkulację wynikową kosztów za wartość produkcji nie zakończonej uważa się również:

- 1) przy produkcji jednostkowej i małoseryjnej — łączny techniczny koszt wytworzenia, pomniejszony o koszt produktu gotowego. Za koszt produktu gotowego przyjmuje się planowany techniczny koszt wytworzenia, a w razie braku kalkulacji planowej — rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia takiego samego lub podobnego produktu gotowego, wytworzonego w przeszłości,
- 2) przy produkcji wielkoseryjnej i masowej — jej koszty bezpośrednio. Jeżeli jest to produkcja materiałochłonna, tj. taka, przy której wartość zużycia materiałów bezpośrednich (łącznie ze zużyciem półfabrykatów) przekracza połowę sumy technicznego kosztu wytworzenia, można za jej koszt przyjąć tylko wartość zużycia materiałów bezpośrednich.

2. Przy produkcji o charakterze budowlano-montażowym, geologiczno-poszukiwawczym, geodezyjnym i kartograficznym oraz przy pracach projektowych za wartość produkcji nie zakończonej uważa się:

- 1) kwotę równą iloczynowi wartości kosztorysowej produkcji nie zakończonej i wskaźnika poziomu kosztów; wskaźnik poziomu kosztów ustala się odrębnie dla każdej budowy przez porównanie kosztów produkcji od początku roku obrotowego do dnia wyceny z wartością kosztorysową zakończonej w tym okresie produkcji, z uwzględnieniem stanu początkowego i końcowego produkcji nie zakończonej. Kierownik jednostki może ustalić, że współczynnik poziomu kosztów ustala się nie dla każdej budowy odrębnie, lecz łącznie dla wszystkich wykonywanych robót, jeżeli to uzasadnia zakres wykonywanych prac i rozmiary jednostki,
- 2) kwotę równą iloczynowi umownej ceny sprzedaży i stopnia zaawansowania dotychczas wykonanych robót lub opracowań w stosunku do ich zakresu określonego w umowie.

3. W jednostkach nie sporządzających wynikowej kalkulacji kosztów poszczególnych produktów gotowych lub ich grup za techniczny koszt wytworzenia uważa się również:

- 1) w przypadku produktów gotowych — cenę sprzedaży netto tych produktów,
- 2) w przypadku produkcji nie zakończonej — odpowiednią część ceny, obliczonej w sposób określony w pkt 1; nie może to być wartość niższa od kosztów materiałów bezpośrednich użytych do produkcji nie zakończonej.

4. Do ustalania wartości produktów gotowych stosuje się odpowiednio przepisy § 25 ust. 6.

§ 29. 1. Wartość inwentarza żywego ustala się w cenach jego sprzedaży na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

2. Wartość zakupionego inwentarza żywego może być ustalona także według cen zakupu, jeżeli cena zakupu jest wyższa od ceny sprzedaży na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

3. Przyrost wartości inwentarza żywego w okresie sprawozdawczym zalicza się do wyniku finansowego jednostki.

§ 30. 1. Wartość rozpoczętych inwestycji ustala się w wysokości kosztów poniesionych na nabycie lub wytworzenie środków trwałych, wyposażenia oraz wartości niematerialnych i prawnych, które powstaną w wyniku zakończenia inwestycji.

2. Do kosztów inwestycji zalicza się w szczególności koszty:

- 1) nabycia gruntów i innych składników majątku trwałego oraz koszty ich budowy i montażu,
- 2) napraw i remontów wykonanych przed przekazaniem środka trwałego do użytkowania,

- 3) dokumentacji projektowej inwestycji,
- 4) badań geologicznych, geofizycznych oraz pomiarów geodezyjnych,
- 5) przygotowania terenu pod budowę,
- 6) robót niezbędnych do realizacji własnej inwestycji, wykonanych w środkach trwałych należących do innych osób prawnych lub fizycznych,
- 7) założenia zieleni,
- 8) nadzoru autorskiego, inwestorskiego i generalnego wykonawcy,
- 9) prób montażowych, jeżeli należność za te czynności nie jest uwzględniona w cenie robót,
- 10) ubezpieczeń majątkowych budowanych środków trwałych.

3. Koszty inwestycji zwiększają wartość powstałych w ich wyniku składników majątku wymienionych w ust. 1 na dzień oddania ich do użytku. Zalicza się je do aktywów jednostki nie później niż do dnia zakończenia inwestycji.

4. Koszty inwestycji, które zostały przekazane nieodpłatnie na rzecz innych jednostek, z wyjątkiem przypadków określonych w odrębnych przepisach, lub które nie dały zamierzonego efektu gospodarczego, podlegają odpisaniu, zgodnie z przepisami § 39, nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiło przekazanie lub stwierdzono, że inwestycja nie dała efektu gospodarczego.

§ 31. 1. Wartość początkową środków trwałych i wyposażenia ujmuje się w księgach rachunkowych w wysokości ceny nabycia lub kosztów poniesionych na ich wytworzenie, przebudowę, rozbudowę lub modernizację.

2. Wartość początkową środków trwałych i wyposażenia zmniejsza ich umorzenie. Umorzenie ujmuje się w księgach rachunkowych odrębnie od ich wartości początkowej.

3. Nie umorzona wartość początkowa środków trwałych i wyposażenia może być jednorazowo zaliczona do strat nadzwyczajnych jednostki, gdy te składniki majątku utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności lub metody jej prowadzenia.

§ 32. 1. Umorzenie wyposażenia ustala się w sposób następujący:

- 1) odpisuje się część wartości wyposażenia w kolejnych okresach sprawozdawczych w równych ratach, proporcjonalnie do przewidywanego czasu użytkowania lub rozmiarów działalności, której służy, nie dłużej jednak niż przez 5 lat. Przy ustalaniu kwot umorzenia można uwzględnić przewidywaną wartość odpadków użytkowych, uzyskiwanych w wyniku likwidacji wyposażenia,
- 2) odpisuje się pełną wartość wyposażenia pod datą rozpoczęcia jego użytkowania i zalicza się ją do kosztów przyszłych okresów, a następnie rozlicza na poszczególne okresy sprawozdawcze przez okres nie dłuższy niż 5 lat.

2. Gdy wartość wydawanego do użytkowania w kolejnych okresach sprawozdawczych wyposażenia określonego typu jest podobna lub znikoma, kierownik jednostki może ustalić, że odpisuje się pełną wartość wyposażenia pod datą wydania go do użytkowania lub datą zakończenia użytkowania.

3. Umorzenie wyposażenia:

- 1) użytego jako narzędzia i przyrządy specjalne do produkcji niepowtarzalnej,
- 2) obciążającego fundusze specjalne,
- 3) użytkowanego przez jednostki i zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych oraz szkoły wyższe i placówki Polskiej Akademii Nauk

odpisuje się w całości pod datą rozpoczęcia jego użytkowania.

§ 33. 1. Wartości niematerialne i prawne wykazuje się w księgach rachunkowych według cen ich nabycia lub poniesionych na nie kosztów.

2. Wartości niematerialne i prawne zmniejsza ich umorzenie. Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych ujmuje się w księgach rachunkowych odrębnie od ich wartości początkowej.

3. W jednostkach nie umarzających środków trwałych wartości niematerialne i prawne zmniejszają fundusze zasadnicze lub fundusze specjalne, jeśli z nich były finansowane.

4. Wartość firmy zaliczaną do wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości różnicy między ceną zapłaconą sprzedawcy za jednostkę a niższą od niej wartością jednostki, wynikającą z ksiąg rachunkowych na dzień dokonania sprzedaży. Wartość firmy zmniejszają odpisy umorzeniowe obciążające koszty jednostki, dokonywane w równych ratach przez okres 5 lat po roku obrotowym, w którym nabyto jednostkę.

5. Koszty organizacji i zgromadzenia kapitału zakładowego jednostki, a także uzyskanych we własnym zakresie praw majątkowych zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych i wykazuje w księgach rachunkowych w wysokości kosztów rzeczywiście poniesionych.

§ 34. 1. Jednostki dokonują międzyokresowych rozliczeń kosztów, jeżeli określone koszty odnoszą się do wielu okresów sprawozdawczych lub dotyczą innego okresu aniżeli okres, w którym je poniesiono.

2. Koszty przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe) ustala się w wysokości kosztów przypadających na następne okresy sprawozdawcze; okres ich rozliczania nie może przekraczać 5 lat i powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z uwzględnieniem przepisu § 23 ust. 3.

3. Koszty prac badawczo-rozwojowych oraz prac wdrożeniowych dotyczących określonych produktów lub technologii, prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, mogą być rozliczane w czasie według zasad określonych w ust. 2, jeżeli:

- 1) wyrób lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a koszty dotyczące tego produktu lub technologii mogą być określone,
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została wykazana,
- 3) jednostka podjęła decyzję wytwarzania tego produktu lub zastosowania technologii, gdyż zbyt ich jest zapewniony,
- 4) istnieje możliwość sfinansowania produktu lub technologii.

4. Rezerwy na koszty przyszłych okresów (bierne rozliczenia międzyokresowe) ustala się w ich przewidywanej wysokości, przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy.

5. Stawki odpisów czynnych i biernych międzyokresowych rozliczeń kosztów mogą być ustalone jako stawki okresowe lub jako stawki jednostkowe, np. stawki na jednostkę produktu.

6. Na koniec roku obrotowego mogą być zaliczone do pasywów:

- 1) rezerwy na koszty przyszłych okresów jednostek:
 - a) wytwarzających lub sprzedających produkty złożone długotrwałego użytkowania (np. kompletne obiekty, statki, samochody, telewizory); jednostki te mogą tworzyć rezerwę na przewidywane koszty gwarancyjnych napraw sprzedawanych produktów, a także na wartość nabycia lub techniczny koszt wytworzenia przewidzianych umową i objętych ceną sprzedaży części składowych produktu, które zostaną dostarczone nabywcy po jego przekazaniu,

- b) pokrywających koszty szkód górniczych; jednostki ponoszące te koszty mogą tworzyć rezerwę, z tym że jej wysokość na koniec każdego roku obrotowego nie może przewyższać sumy rzeczywistych kosztów usuwania szkód górniczych, poniesionych w ciągu trzech minionych lat,

- 2) wszystkich jednostek — rezerwy na imiennie określone wydatki, jakie trzeba będzie ponieść w następnym roku obrotowym z tytułu kosztów, które w całości lub części, zgodnie z przepisami prawa lub zwyczajem handlowym, przypadają na bieżący rok obrotowy.

Nie wykorzystane rezerwy, wymienione w pkt 1 lit. a) i b), po upływie 3 lat należy odpisać na zyski nadzwyczajne jednostki. Natomiast rezerwy wymienione w pkt 2, jeśli nie zostaną wykorzystane zgodnie z przewidywaniem, należy odpisać na zyski nadzwyczajne w roku obrotowym następującym po ich utworzeniu.

§ 35. 1. Fundusze i kapitały wykazuje się w księgach rachunkowych z podziałem na ich rodzaje, w wysokości ustalonej zgodnie z przepisami o gospodarce finansowej jednostki, z jej statutem lub umową o jej utworzeniu.

2. W aktywach bilansu jednostki jako odrębną pozycję ujmuje się należność z tytułu zaliczonej do kapitału wartości udziałów lub akcji nie wpłaconych przez udziałowców lub akcjonariuszy.

3. Fundusze specjalne wykazuje się w księgach rachunkowych w wysokości ustalonej przepisami o tworzeniu i wykorzystywaniu tych funduszy.

§ 36. Przychody przyszłych okresów wykazuje się w księgach rachunkowych w wysokości:

- 1) pobranych wpłat lub zarachowanych od kontrahentów należności za świadczenia, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych,
- 2) kwoty podwyższającej wartość roszczenia, a także w wysokości należnych odsetek za zwłokę z tytułu regulacji należności, jeżeli nie są one objęte tworzoną przez jednostkę rezerwą.

Przychody przyszłych okresów zwiększają przychody ze sprzedaży lub zyski nadzwyczajne nie później niż do końca okresu sprawozdawczego, którego dotyczą.

§ 37. 1. Wartość rzeczowych składników majątku obrotowego, która uległa obniżeniu na skutek uszkodzenia, zepsucia lub innych powodów, ustala się w drodze oszacowania ceny ich sprzedaży. Kwoty odpowiadające niezawinionemu obniżeniu wartości rzeczowych składników majątku obrotowego zalicza się do kosztów lub strat nadzwyczajnych.

2. Wartość zapasu towarów i produktów gotowych, przekraczającego możliwości ich sprzedaży, np. w wypadku nadprodukcji, w tym także zapasu książek, broszur oraz nagranych płyt i kaset, z wyjątkiem znajdujących się w antykwarriatach i punktach sprzedaży komisowej, ustaloną w sposób podany w § 25 ust. 1—4, zmniejsza się co roku przez obniżenie ich wartości początkowej o kwoty nie większe od 50% tej wartości, poczynając od roku następnego po ich zakupie lub wyprodukowaniu. Obniżenie wartości zalicza się odpowiednio do kosztów lub strat jednostki. Pełne odpisanie wartości początkowej zapasu towarów lub produktów gotowych, przekraczającego możliwości ich sprzedaży, powinno być dokonane nie później niż do końca roku, w którym mija 5 lat od daty ich zakupu lub wyprodukowania.

§ 38. 1. Za przychód uważa się:

- 1) należne kwoty za sprzedane produkty i towary (niezależnie od tego, czy zostały zapłacone), wynikające z przemnożenia ilości sprzedanej przez jednostkową cenę sprzedaży, skorygowane o należne dopłaty oraz udzielone rabaty, bonifikaty i temu podobne opusty, lub umowne kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów i towarów,

- 2) kwoty należne z tytułu operacji finansowych, jak np.:
 - a) przychody ze sprzedaży papierów wartościowych,
 - b) przychody z udziałów, dywidendy i odsetki od kredytów i pożyczek,
 - c) dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
 - d) dodatnie różnice kursowe,
- 3) pozostałe przychody, w tym także z tytułu sprzedaży materiałów, likwidacji i sprzedaży środków trwałych, inwestycji itp.

2. Do kosztu uzyskania przychodu zalicza się:

- 1) techniczny koszt wytworzenia sprzedanych w okresie sprawozdawczym produktów gotowych — w jednostkach sporządzających ich kalkulację wynikową,
- 2) różnicę pomiędzy poniesionym w okresie sprawozdawczym technicznym kosztem wytworzenia całej produkcji, powiększonym o wartość stanu początkowego, a pomniejszonym o wartość stanu końcowego produktów gotowych i produkcji nie zakończonej, ustaloną zgodnie z § 28 ust. 3 — w jednostkach nie sporządzających kalkulacji wynikowej,
- 3) wartość w cenach zakupu sprzedanych towarów,
- 4) całość poniesionych w okresie sprawozdawczym kosztów handlowych i kosztów sprzedaży oraz kosztów ogólnego zarządu (koszty ogólnozakładowe),
- 5) koszty operacji finansowych, jak np.:
 - a) wartość nabycia sprzedanych papierów wartościowych,
 - b) odsetki od obligacji,
 - c) odsetki od kredytów i pożyczek,
 - d) dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
 - e) ujemne różnice kursowe,
- 6) pozostałe koszty uzyskania przychodów, w tym także wartość w cenach nabycia sprzedanych materiałów, wartość początkową środków trwałych, pomniejszoną o ich umorzenie itp.

§ 39. Stratami i zyskami nadzwyczajnymi wpływającymi na wynik finansowy jednostki lub stanowiącymi zmiany stanu funduszy specjalnych, których dotyczą, są:

- 1) pieniężne skutki zdarzeń losowych po uwzględnieniu kosztów usuwania szkód oraz przyznanych odszkodowań,
- 2) wynikające z gospodarki jednostki:
 - a) koszty zaniechanej lub nie podjętej produkcji, remontów, inwestycji, robót itp.,
 - b) nie obciążające kosztów niezawinione niedobory i szkody oraz nadwyżki środków pieniężnych i rzeczowych składników majątku,
 - c) przedawnione, odpisane lub umorzone roszczenia, należności i zobowiązania lub wpływy z tytułu roszczeń i należności uprzednio odpisanych,
 - d) wszelkie kary, grzywny i odszkodowania, w tym także kary liczone w formie odsetek od kwoty określonej w przepisach lub umowie oraz związane z nimi koszty postępowania, z uwzględnieniem przepisu § 3 ust. 2 pkt 6 lit. d),
 - e) wyniki obniżenia wartości oraz przeszacowania rzeczowych składników majątku obrotowego, jeżeli stosownie do innych przepisów nie obciążają kosztów lub nie podlegają zaliczeniu do zmian kapitałów lub funduszy,
 - f) koszty inwestycji przekazanych nieodpłatnie — z wyjątkiem przypadków określonych w odrębnych przepisach — lub koszty inwestycji, które nie dały efektu gospodarczego,
 - g) otrzymane lub przekazane dary, ofiary oraz składki na rzecz organizacji społecznych,

- h) utworzenie i rozwiązanie rezerwy określonej w § 40 oraz niewykorzystanie rezerwy określonej w § 34 ust. 6,
- i) inne zmiany stanu aktywów lub pasywów spowodowane zdarzeniami odbiegającymi od normalnej działalności jednostki.

§ 40. 1. Jednostki tworzą w ciężar strat nadzwyczajnych rezerwę na wierzytelności od dłużników postawionych w stan upadłości, nie później niż w dniu kończącym okres sprawozdawczy, w którym skierowano wniosek do masy upadłości.

2. Rezerwę na wierzytelności od dłużników postawionych w stan upadłości tworzy się w wysokości wierzytelności określonej we wniosku i zwiększa o wyłożone przez jednostkę koszty postępowania upadłościowego oraz należne jej odsetki za nieterminową regulację jej wierzytelności. Zwiększenia rezerwy z tytułu wyłożonych kosztów postępowania upadłościowego i odsetek zalicza się do wierzytelności jednostki.

3. Rezerwę, o której mowa w ust. 1, zmniejsza się o kwotę:

- 1) zapłaconych wierzytelności — przez zaliczenie jej do zysków nadzwyczajnych jednostki,
- 2) wierzytelności uznanych za nieuzasadnione, umorzonych, przedawnionych lub uznanych za nieściągalne — przez zmniejszenie wierzytelności.

Zmniejszenie rezerwy powinno nastąpić nie później niż w dniu kończącym rok obrotowy, w którym wymienione zdarzenia nastąpiły.

4. Jednostki tworzą obciążające straty nadzwyczajne rezerwy na przewidywane straty, jeżeli informacja o stracie wynika z właściwego dowodu lub jeżeli jej przewidywanie zostanie wiarygodnie uzasadnione. Rezerwy takie tworzy się także wtedy, gdy wiadomość o stracie uzyskano między dniem, na który sporządza się zamknięcie ksiąg rachunkowych, a dniem jego rzeczywistego sporządzenia. Do rozwiązania rezerw stosuje się odpowiednio przepisy ust. 3.

5. Przepisy ust. 1—4 nie mają zastosowania do wierzytelności finansowanych ze środków funduszy specjalnych.

Rozdział 5

Sprawozdania finansowe

§ 41. 1. Jednostki sporządzają na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sprawozdanie finansowe. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, z wyjątkiem wymienionych w § 43 ust. 2, są obowiązane dołączyć do sprawozdania finansowego pisemne sprawozdanie z działalności spółki, przedstawiające co najmniej:

- 1) sytuację gospodarczą i finansową spółki,
- 2) przewidywane kierunki rozwoju spółki, w tym także rezultaty przeprowadzonych i przewidywanych prac badawczo-rozwojowych, oraz rozmiary i skutki prowadzonych inwestycji,
- 3) stan i kierunki zmian w zakresie wyposażenia spółki w składniki majątku trwałego,
- 4) wielkość i rodzaj kapitałów własnych i udziałów,
- 5) wartość nominalną nabytych własnych udziałów (akcji),
- 6) możliwości płatnicze spółki,
- 7) sytuację kadrową spółki.

Sprawozdanie finansowe i załączona do niego informacja z działalności spółki powinny być sporządzone rzetelnie i jasno przedstawiać obraz stanu i sytuacji finansowej jednostki.

2. Jednostki przekazują sporządzone sprawozdania finansowe:

- 1) właściwemu dla ich siedziby urzędowi skarbowemu, a gdy są to jednostki i zakłady budżetowe lub jednostki

gospodarki komunalnej, to izbie obrachunkowej lub innej wyznaczonej do tego jednostce, nie później niż 90 dnia po dniu, na jaki ma być dokonane zamknięcie ksiąg rachunkowych, jeżeli inne przepisy nie stanowią inaczej,

- 2) właściwym osobom fizycznym, prawnym, organom statystyki państwowej lub urzędem określonym w odrębnych przepisach albo statucie jednostki w terminach wyznaczonych w tych przepisach lub statucie.

§ 42. 1. Jednostki, w których skład wchodzi wyodrębnione zakłady uprawnione do samodzielnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych, są obowiązane sporządzić:

- 1) odrębne sprawozdania finansowe, o których mowa w § 41 ust. 1, każdego samodzielnie bilansującego zakładu, w tym także tego, który swe rzeczowe lub pieniężne składniki majątku wydzielił utworzonym zakładom,
- 2) zbiorcze sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdań finansowych wszystkich zakładów jednostki.

2. W zbiorczym sprawozdaniu finansowym nie ujmuje się przez wyłączenie odpowiednio z aktywów i pasywów jednostki i wchodzących w jej skład zakładów:

- 1) środków i funduszy (kapitałów) wydzielonych,
- 2) wzajemnych należności i zobowiązań wewnątrzzakładowych.

Ze zbiorczego sprawozdania finansowego mogą być również wyeliminowane odpowiednie części wyniku finansowego, wynikające z operacji gospodarczych między zakładami jednostki, pod warunkiem rzetelnego i jasnego wykazania ich wielkości w odpowiednio sporządzonym zestawieniu eliminacji.

§ 43. 1. Jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe w sposób i ze szczegółowością nie mniejszą niż podana w załączniku do rozporządzenia.

2. Jednostki prowadzące działalność gospodarczą na niewielką skalę mogą sporządzać uproszczony bilans i rachunek wyników przez podawanie w nich tylko danych dotyczących pozycji oznaczonych w załączniku do rozporządzenia literami i cyframi rzymskimi. Za jednostki prowadzące działalność gospodarczą na niewielką skalę uważa się te, które spełniają równocześnie dwa z następujących warunków:

- 1) liczba zatrudnionych przez jednostkę nie przekracza 50 osób,
- 2) łączna suma aktywów lub pasywów (suma bilansowa) jednostki w poprzednim roku obrotowym była niższa od 3000-krotnej kwoty wyznaczonej jako dolna granica zaliczania składników majątku do środków trwałych,
- 3) przychód osiągnięty przez jednostkę ze sprzedaży produktów i towarów w poprzednim roku obrotowym nie był większy od 10-krotnej kwoty ustalonej przepisem § 1 ust. 1 pkt 2 i skorygowanej zgodnie z przepisem § 1 ust. 4.

3. Jednostki mogą stosować wybrany sposób sporządzania rachunku wyników spośród podanych w załączniku do rozporządzenia.

4. Przepis ust. 1 nie dotyczy sprawozdań z wykonania budżetu, które sporządza się w sposób określony odrębnymi przepisami.

Rozdział 6

Przechowywanie dowodów księgowych, dokumentów inwentaryzacyjnych, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych

§ 44. 1. Księgi rachunkowe oraz dowody, na podstawie których są dokonywane w nich zapisy, powinny być przechowywane w siedzibie jednostki lub jej zakładów. Mogą być one przejściowo przechowywane również poza siedzibą jednostki u osoby fizycznej lub prawnej, której powierzono świadczenie usług w tym zakresie. O przejściowym przechowywaniu ksiąg rachunkowych i dowodów

księgowych poza siedzibą jednostki kierownik tej jednostki ma obowiązek zawiadomić:

- 1) izbę obrachunkową lub inną wyznaczoną do tego jednostkę — jeżeli są to jednostki lub zakłady budżetowe albo jednostki gospodarki komunalnej,
- 2) właściwy terytorialnie urząd skarbowy — gdy są to wszelkie inne niż wymienione w pkt 1 jednostki.

2. Po zakończeniu księgowania dotyczących okresu sprawozdawczego wszelkie dowody księgowe i ich zestawienia, które stanowiły podstawę księgowania, oraz dokumenty inwentaryzacyjne należy układać w porządku i kolejności dostosowanych do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych i przechowywać w sposób zapewniający ich nienaruszalność i łatwe odszukanie.

3. Po zakończeniu księgowania dotyczących minionego roku obrotowego księgi rachunkowe należy przechowywać w siedzibie jednostki w sposób określony w ust. 2. Księgi związane lub konta, które zgodnie z § 16 ust. 2 zostaną wykorzystane w latach następnych, wyłącza się z prowadzonych dla minionego roku obrotowego ksiąg rachunkowych i rozpoczyna ich przechowywanie po całkowitym zapisaniu i zakończeniu roku obrotowego, którego dotyczyły ostatnie dokonane w nich zapisy.

4. Do przechowywania sprawozdań finansowych stosuje się odpowiednio przepis ust. 2.

5. Dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne, księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe, uporządkowane i podzielone na odpowiednie zbiory, nazywane dalej zbiorami dokumentacji księgowej, oznacza się:

- 1) nazwą jednostki, do której należą,
- 2) znakiem wskazującym rodzaj grupy tematycznej zbioru (np. dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne),
- 3) symbolem kwalifikacyjnym akt (kategoria A lub B). Symbol A oznacza materiały archiwalne przechowywane trwale; symbol B, wraz z liczbą lat przechowywania oznaczoną cyfrą arabską, oznacza dokumentację niearchiwalną, którą po upływie czasu przechowywania przekazuje się na makulaturę,
- 4) określeniem roku obrotowego i miesiąca, którego grupa tematyczna zbioru dotyczy,
- 5) pierwszym i ostatnim numerem dowodów księgowych, dokumentów inwentaryzacyjnych, kart ksiąg rachunkowych itp. lub innym oznaczeniem części zbioru dokumentacji księgowej, pozwalającym stwierdzić jego kompletność.

6. Jednostki, które ulegają przekształceniu albo zakończyły likwidację lub postępowanie upadłościowe, zawiadamia właściwy dla ich siedziby urząd skarbowy, a gdy są to jednostki lub zakłady budżetowe albo jednostki gospodarki komunalnej — swą izbę obrachunkową lub inną wyznaczoną do tego jednostkę, o miejscu przechowywania zbiorów dokumentacji księgowej.

7. Zbiory dokumentacji księgowej jednostki mogą być udostępnione osobie trzeciej za zgodą kierownika jednostki.

8. Wydanie dowodów, dokumentów itp. ze zbiorów dokumentacji księgowej może nastąpić wyłącznie za pisemną zgodą kierownika jednostki.

9. Archiwa państwowe przejmują od jednostek tę część dokumentacji księgowej, która stanowi materiały archiwalne trwale przechowywane według zasad określonych w odrębnych przepisach.

§ 45. 1. Dowody, dokumenty itp., o których mowa w § 44 ust. 5, należące do kategorii B, przechowywane przez czas nie krótszy niż:

- 1) okres, jaki upłynie do chwili rozliczenia osób, którym powierzono składniki majątku objęte sprzedażą detaliczną — gdy chodzi o odcinki paragonowe lub inne dowody stanowiące dowód wpływów kasowych ze sprzedaży detalicznej,

2) okres ustalony w przepisach określających zasady wymiaru emerytur lub rent — gdy chodzi o listy płac lub karty wynagrodzeń albo inne dowody, na podstawie których następuje obliczenie podstawy wymiaru emerytur lub rent,

3) 5 lat — gdy chodzi o wszelkie inne dowody księgowe, dokumenty inwentaryzacyjne, księgi rachunkowe oraz inne akta.

2. Okresy przechowywania ustalone w ust. 1 pkt 2 i 3 oblicza się od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane akta księgowe dotyczą, z tym jednak, że dowody księgowe dotyczące wieloletnich inwestycji, kredytów i pożyczek, kontraktów handlowych, spraw skierowanych na drogę postępowania sądowego, będące przedmiotem dochodzeń w sprawach karnych itp., należy przechowywać również po upływie wyznaczonych terminów do końca roku następującego po roku obrotowym, w którym objęte nimi inwestycje, roszczenia i rozrachunki, kredyty i pożyczki, kontrakty lub sprawy zostaną ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione.

3. Sprawozdania finansowe są aktami kategorii A przeznaczonymi do trwałego przechowywania, z tym że trwałemu przechowywaniu podlegają te sprawozdania finansowe, w których uwzględnione zostały rezultaty ich weryfikacji.

4. Zbiory dokumentacji księgowej, w tym także przechowywane w formie nośników magnetycznych, taśm filmowych itp., powinny być magazynowane w sposób chroniący je przed uszkodzeniem lub zniszczeniem. Należy zapewnić odpowiednie środki techniczne i programowe ochrony przed zniszczeniem danych zbiorów oraz dostęp do ich treści w okresie przechowywania.

5. Przepisy § 44 oraz ust. 4 stosuje się odpowiednio do taśm magnetycznych, dysków itp., posiadanych w związku lub w wyniku prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputerów.

Rozdział 7

Przepisy końcowe

§ 46. 1. Kierownik jednostki ustala, które z pozostawionych przepisami rozporządzenia do wyboru zasad prowadzenia rachunkowości powinny być — jako wyłączenie obowiązujące — stosowane trwale i jednolicie przez jednostkę.

2. Podstawą ustalenia zakładowego planu kont dla jednostek budżetowych, jednostek gospodarki pozabudżetowej oraz gmin są plany kont określone w odrębnych przepisach.

§ 47. 1. Podatnicy, którzy do dnia 31 grudnia 1990 r. opłacali podatki obrotowy i dochodowy lub tylko dochodowy w formie ryczałtu i są obowiązani stosować od 1 stycznia 1991 r. przepisy rozporządzenia, mogą do końca roku 1991 prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów według zasad określonych w odrębnych przepisach.

2. Podatnicy, którzy do dnia 31 grudnia 1990 r. prowadzili księgi handlowe (rachunkowe) na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie prowadzenia ksiąg handlowych przez niektóre grupy podatników (Dz. U. Nr 43, poz. 238 i Nr 72, poz. 429 oraz

z 1990 r. Nr 40, poz. 231), mogą do końca 1991 r. prowadzić nadal księgi według zasad określonych w tym rozporządzeniu, pod warunkiem powiadomienia o tym właściwego urzędu skarbowego w terminie do dnia 31 marca 1991 r.

3. Jednostki, które zgodnie z § 105 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej (Monitor Polski Nr 40, poz. 233, z 1986 r. Nr 35, poz. 270 oraz z 1988 r. Nr 15, poz. 129) oraz instrukcją nr 1/KI Ministra Finansów z dnia 1 lutego 1989 r. w sprawie zmian w typowych planach kont (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 1, poz. 2) utworzyły rezerwy na pokrycie:

- 1) roszczeń pieniężnych i należności z tytułu niedoborów środków pieniężnych oraz rzeczowych składników majątku działalności eksploatacyjnej,
- 2) roszczeń spornych w stosunku do odbiorców i dostawców z tytułu dostaw, robót i usług działalności eksploatacyjnej,

rozwiązują te rezerwy stopniowo, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 1993 r.

§ 48. 1. Traci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie prowadzenia ksiąg handlowych przez niektóre grupy podatników (Dz. U. Nr 43, poz. 238, Nr 72, poz. 429 i z 1990 r. Nr 40, poz. 231), z zastrzeżeniem § 47 ust. 2.

2. Tracą moc zarządzenia Ministra Finansów:

- 1) z dnia 8 kwietnia 1953 r. w sprawie zasad ewidencji materiałów, towarów i wyrobów w społecznych przedsiębiorstwach i zakładach (Monitor Polski Nr A-52, poz. 587, z 1954 r. Nr 94, poz. 1033 i z 1961 r. Nr 2, poz. 16),
- 2) z dnia 4 sierpnia 1954 r. w sprawie dokumentacji płac i rozliczeń za płace za pracownikami w przedsiębiorstwach gospodarki społecznej (Monitor Polski Nr A-79, poz. 927),
- 3) z dnia 26 sierpnia 1982 r. w sprawie rozliczania kosztów działalności inwestycyjnej (Monitor Polski Nr 22, poz. 193 i z 1984 r. Nr 16, poz. 116),
- 4) z dnia 16 listopada 1983 r. w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej (Monitor Polski Nr 40, poz. 233, z 1986 r. Nr 35, poz. 270 oraz z 1988 r. Nr 15, poz. 129),
- 5) z dnia 27 marca 1985 r. w sprawie rozliczania kosztów działalności inwestycyjnej w jednostkach i zakładach budżetowych (Monitor Polski Nr 7, poz. 55),
- 6) z dnia 9 kwietnia 1985 r. w sprawie planów kont jednostek gospodarki społecznej (Monitor Polski Nr 12, poz. 95, z 1986 r. Nr 35, poz. 270 i z 1988 r. Nr 15, poz. 128),
- 7) z dnia 1 czerwca 1985 r. w sprawie udokumentowania operacji kasowych jednostek gospodarki społecznej (Monitor Polski Nr 16, poz. 128 i z 1986 r. Nr 17, poz. 107).

§ 49. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 1991 r.

Minister Finansów: *wz. A. Podsiadło*

Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. (poz. 35)

BILANS

W bilansie sporządzanym na koniec każdego roku obrotowego powinny być wykazane w podanej kolejności następujące informacje o stanie aktywów i pasywów na początek i koniec roku obrotowego.

Aktywa

A. Aktywa zmniejszające kapitały własne

I. Należne wpłaty na poczet kapitału

B. Majątek trwały

I. Rzeczowe i zrównane z nimi składniki majątku trwałego

1. Grunty
2. Budynki i budowle
3. Urządzenia techniczne, maszyny, wyposażenie produkcyjne i handlowe
4. Środki transportu
5. Inne środki trwale
6. Wyposażenie

7. Inwestycje rozpoczęte
8. Należności z tytułu zaliczek na inwestycje
- II. Wartości niematerialne i prawne
 1. Nabyte koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe i podobne wartości
 2. Wartość firmy
 3. Należności z tytułu zaliczek na wartości niematerialne i prawne
- III. Finansowe składniki majątku trwałego
 1. Udziały w obcych jednostkach
 2. Długoterminowe papiery wartościowe
 3. Udzielone pożyczki długoterminowe
 4. Inne finansowe składniki majątku trwałego
- C. Majątek obrotowy**
 - I. Zapasy
 1. Materiały
 2. Produkcja nie zakończona
 3. Produkty gotowe
 4. Towary
 5. Zaliczki na poczet dostaw zapasów
 - II. Należności i roszczenia
 1. Należności z tytułu dostaw, robót i usług
 2. Należności od budżetów
 3. Należności wewnątrzzakładowe
 4. Pozostałe należności
 5. Roszczenia sporne
 - III. Środki pieniężne
 1. Środki pieniężne w kasie
 2. Środki pieniężne w banku
 3. Inne środki pieniężne
 - IV. Krótkoterminowe papiery wartościowe
 - V. Rozliczenia międzyokresowe
- D. Inne aktywa**
 - I.
 - II.
- Pasywa**
- A. Kapitały (fundusze) własne**
 - I. Kapitały
 1.
 2.
 3.
 - II. Kapitał ze sprzedaży akcji własnych powyżej ich wartości nominalnej
 - III. Fundusze
 1.
 2.
 3.
 - IV. Zmiany kapitałów (funduszy) na skutek przeszacowania aktywów lub pasywów (przyrost — wielkość dodatnia, zmniejszenie — wielkość ujemna)
 - V. Nie rozliczony wynik finansowy z lat ubiegłych
 - 1) zysk (wielkość dodatnia)
 - 2) strata (wielkość ujemna)
 - VI. Wieloletnie rezerwy celowe
- B. Kredyty i pożyczki**
 - I. Długoterminowe kredyty bankowe i pożyczki
 1. Kredyty bankowe
 2. Pożyczki
 - II. Pozostałe kredyty i pożyczki
 1. Kredyty bankowe
 2. Pożyczki
 - III. Kredyty bankowe i pożyczki przeterminowane

C. Zobowiązania, fundusze specjalne i rozliczenia międzyokresowe

- I. Zobowiązania
 1. Zobowiązania z tytułu dostaw, robót i usług
 2. Zobowiązania wekslowe
 3. Zobowiązania wobec budżetów
 4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń
 5. Zobowiązania wewnątrzzakładowe
 6. Pozostałe zobowiązania
- II. Fundusze specjalne
 1. Zakładowy fundusz socjalny
 2. Zakładowy fundusz mieszkaniowy
 3. Inne fundusze specjalne
- III. Rozliczenia międzyokresowe
 1. Przychody przyszłych okresów
 2. Rozliczenia międzyokresowe
- D. Rezerwy i inne pasywa**
 - I. Rezerwy
 1.
 2.
 - II. Inne pasywa
 1.
 2.
- E. Wynik finansowy**
 - I. Wynik netto
 - 1) zysk (wielkość dodatnia)
 - 2) strata (wielkość ujemna).

DANE UZUPEŁNIAJĄCE DO BILANSU

W odrębnych pozycjach należy podać:

- 1) wartość umorzenia podlegających amortyzacji aktywów oznaczonych cyframi rzymskimi w dziale B bilansu, które wykazuje się w nim w wartości netto, to jest po pomniejszeniu o dotychczasowe umorzenie; należy podać odrębnie kwoty umorzenia przypadające na poszczególne pozycje oznaczone cyframi rzymskimi,
- 2) kwotę należności i roszczeń (poz. C II aktywów) i zobowiązań (poz. C I pasywów) z podziałem na:
 - a) krótkoterminowe (płatne przed upływem jednego roku),
 - b) długoterminowe (płatne po upływie jednego roku),
- 3) kwotę wszelkich zobowiązań warunkowych, wynikającą z ewidencji pozabilansowej, np. z tytułu dyskonta weksli,
- 4) wartość aparatury badawczej zaliczonej do kosztów w związku z wykonywaniem pracy badawczo-rozwojowej.

RACHUNEK WYNIKÓW

W rachunku wyników sporządzanym na koniec każdego roku obrotowego powinny być wykazane w podanej kolejności następujące informacje o wielkościach składających się na zysk lub stratę netto z podziałem na poniesione (uzyskane) odrębnie za rok ubiegły i bieżący:

Koszty i straty

- A. Koszt uzyskania przychodów**
 - I. Koszty według rodzajów*)
 - 1) amortyzacja majątku trwałego
 - 2) zużycie materiałów i energii
 - 3) usługi obce
 - 4) wynagrodzenia
 - 5) narzuty na wynagrodzenia
 - 6)
 - 7)
 - 8)
 - 9) pozostałe

- II. Zmiana stanu produktów*)
 1) zmniejszenie (wielkość dodatnia)
 2) zwiększenie (wielkość ujemna)
- A. Koszt uzyskania przychodów**
 I. Koszt wytworzenia (techniczny) sprzedanych produktów**)
 1)
 2)
 3)
 4)
 5)
 II. Koszty ogólnego zarządu (ogólnozakładowe) oraz koszty sprzedaży**)
 III. Koszty handlowe**)
 IV. Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia)
 V. Koszty operacji finansowych
 1) odsetki od kredytów i pożyczek
 2) pozostałe
 VI. Podatek obrotowy i inne obciążenia przychodów ze sprzedaży
 1. Podatek obrotowy
 2. Inne obciążenia przychodów
- B. Zysk na działalności gospodarczej**
- C. Straty nadzwyczajne**
 I. Straty losowe
 II. Pozostałe straty
 1)
 2)
 3)
 4)
- D. Zysk brutto**
- E. Obowiązkowe zmniejszenia zysku**
 I. Podatek dochodowy
 II. Inne obowiązkowe odpisy z zysku roku bieżącego
- F. Zysk netto**
- Przychody i zyski**
- A. Przychody ze sprzedaży**
 I. Produktów
 1)
 2)
 3)
 4)
 5)
 II. Przychody ze sprzedaży towarów
 III. Przychody z operacji finansowych
 1) z tytułu udziałów w innych jednostkach
 2) odsetki od kredytów i pożyczek
 3) pozostałe
 IV. Wynik na pozostałej sprzedaży
 1) zysk (wielkość dodatnia)
 2) strata (wielkość ujemna)
 V. Dotacje przedmiotowe i inne zwiększenia przychodów ze sprzedaży

B. Strata na działalności gospodarczej**C. Zyski nadzwyczajne**

- I. Zyski losowe
 II. Pozostałe zyski
 1)
 2)
 3)
 4)

D. Strata brutto**E. Obowiązkowe zwiększenia straty**

- I.
 II.

F. Strata netto**DANE UZUPEŁNIAJĄCE DO RACHUNKU WYNIKÓW**

Poniżej końcowych pozycji rachunku wyników, jako dane uzupełniające, należy zamieścić następujące informacje:

- I. Koszty i straty nadzwyczajne nie uznawane przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów
 1)
 2)
 3)
 4)
 II. Przychody, które zgodnie z przepisami podatkowymi są zaliczone do nie podlegających wliczeniu do podstawy opodatkowania:
 1)
 2)
 III. Inne zmiany podstawy opodatkowania przewidziane w przepisach podatkowych:
 1)
 2)
 IV. Ogółem podstawa opodatkowania
 V. Zmiany metod wyceny bilansowej w roku obrotowym, które spowodowały zmianę wyniku finansowego o kwotę (zwiększenie — liczba dodatnia, zmniejszenie — liczba ujemna)
 1) rodzaj zmiany kwota
 2) rodzaj zmiany kwota

OBJAŚNIENIA

1. Bilans i rachunek wyników powinny być:
 a) sumowane tak, aby wprost ze sporządzonego sprawozdania wynikały łączne kwoty pozycji oznaczonych literami oraz cyframi rzymskimi,
 b) podsumowane na tym samym poziomie, tak aby było widoczne, że są zbilansowane,
 c) opatrzone nazwą i numerem statystycznym jednostki, której dotyczą, i określeniem dnia, na który zostały sporządzone (bilans), lub roku obrotowego, którego dotyczą (rachunek wyników),
 d) podpisane przez kierownika jednostki, z określeniem daty podpisu.
2. Rachunek wyników może być sporządzony w sposób wybrany przez jednostkę. Dozwolone są dwa sposoby odpowiednio oznaczone w tekście rachunku wyników: sposób pierwszy oznaczony znakiem „*” i sposób drugi „***”. Przy rozwiązaniu oznaczonym znakiem „*” możliwe jest niesporządzanie kalkulacji kosztów.