

ZARZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW

z dnia 16 listopada 1983 r.

w sprawie ogólnych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki gospodarki społecznej.

Na podstawie art. 35 ust. 3 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 7, poz. 54, Nr 44, poz. 288 i Nr 45, poz. 289), art. 87 § 2 ustawy z dnia 16 września 1982 r. — Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 1982 r. Nr 30, poz. 210 i z 1983 r. Nr 39, poz. 176) oraz art. 91 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 25 listopada 1970 r. — Prawo budżetowe (Dz. U. Nr 29, poz. 244) zarządza się, co następuje:

DZIAŁ I

Przepisy ogólne.

§ 1. Przepisy zarządzenia dotyczą:

- 1) przedsiębiorstw państwowych i ich samodzielnie bilansujących zakładów (oddziałów, filii),
- 2) zrzeszeń przedsiębiorstw państwowych oraz jednostek utrzymywanych z narzutów na koszty przedsiębiorstw i zakładów,
- 3) jednostek i zakładów budżetowych,
- 4) szkół wyższych i jednostek badawczych,
- 5) zakładów ubezpieczeń majątkowych i osobowych,
- 6) spółek handlowych, w których Skarb Państwa albo jednostki gospodarki społecznej posiadają udział wynoszący ponad 50% kapitału zakładowego,
- 7) organizacji spółdzielczych (spółdzielni i związków spółdzielni) oraz ich samodzielnie bilansujących zakładów,
- 8) organizacji politycznych, społecznych i zawodowych oraz prowadzonych przez nie przedsiębiorstw i zakładów,

9) pozostałych jednostek gospodarki społecznej, z wyłączeniem banków.

§ 2. Ilekroć w zarządzeniu użyto określenia:

- 1) „jednostka” — rozumie się przez to jednostki gospodarki społecznej wymienione w § 1,
- 2) „minister” — rozumie się przez to również kierownika urzędu centralnego, a w stosunku do jednostek spółdzielczych i organizacji społecznych — zarząd centralnego związku spółdzielczego lub zarząd głównej organizacji społecznej,
- 3) „kierownik jednostki” — rozumie się przez to dyrektora, prezesa, przewodniczącego lub inną osobę sprawującą jednoosobowo kierownictwo jednostki lub też jej zarząd,
- 4) „konta syntetyczne” — rozumie się przez to konta służące do rejestracji danych stanowiących przedmiot ewidencji, zgodnie z zasadą podwójnego księgowania,
- 5) „konta analityczne” — rozumie się przez to konta służące do rejestracji danych szczegółowych, odpowiednio pogrupowanych, których suma odpowiada danym rejestrowanym na koncie syntetycznym,
- 6) „ksiegi rachunkowe” rozumie się przez to:
 - a) konta syntetyczne i analityczne prowadzone w formie ksiąg wiązanych, luźnych kart grupowanych w kartotekach, rejestrów, dzienników lub zestawień liczbowych (tabulogramów) otrzymywanych jako rezultat przetwarzania danych za pomocą elektronicznych maszyn cyfrowych lub też innych maszyn i urządzeń do przetwarzania danych,

- b) zestawienie sald kont syntetycznych oraz stanowiące jego integralną część zestawienia sald kont analitycznych,
- 7) „okres sprawozdawczy” — rozumie się przez to poszczególne miesiące kalendarzowe roku, a jeżeli jednostka nie ma obowiązku sporządzania miesięcznych sprawozdań finansowych — poszczególne kwartały kalendarzowe,
- 8) „plan kont” — rozumie się przez to zgodny z ustaleniami właściwych typowych planów kont zakładowy plan kont lub inaczej nazwany plan kont, który określa zasady prowadzenia księgowości obowiązujące daną jednostkę,
- 9) „sprawozdanie finansowe” — rozumie się przez to zestawienia liczbowe sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych, zgodnie z przepisami w sprawie sprawozdawczości finansowej,
- 10) „osoba materialnie współodpowiedzialna” — rozumie się przez to członka zespołu pracowników, którzy przyjęli wspólną odpowiedzialność materialną za powierzone mienie według zasad określonych odrębnymi przepisami.

DZIAŁ II

Podstawowe zasady prowadzenia księgowości.

Rozdział 1

Zasady ogólne.

§ 3. 1. Jednostki są obowiązane prowadzić księgi rachunkowe zgodnie z planem kont i w sposób umożliwiający należyte zarządzanie jednostką. Księgi rachunkowe należy prowadzić dokonując w nich zapisów księgowych w języku polskim i w walucie polskiej, rzetelnie, to jest zgodnie z prawdą materialną, i z zastosowaniem racjonalnych rozwiązań organizacyjno-technicznych.

2. Zapisy księgowe powinny obejmować wszystkie operacje gospodarcze, dokonane przez jednostkę, z podziałem na okresy sprawozdawcze.

3. Zapisy księgowe powinny być dokonywane bieżąco w księgach rachunkowych właściwych dla danego roku, z zastosowaniem prawidłowej techniki księgowości, na podstawie prawidłowych dowodów księgowych.

4. Księgi rachunkowe należy otwierać i zamykać w sposób ustalony w zarządzeniu.

§ 4. 1. Prowadzenie ksiąg rachunkowych według zasad ustalonych w planie kont polega w szczególności na

- 1) ewidencji operacji gospodarczych jednostki na kontach syntetycznych, z zachowaniem zasady podwójnego księgowania, w sposób umożliwiający sporządzenie zestawienia sald wszystkich kont syntetycznych oraz ustalenie obrotów tych kont syntetycznych, których obroty podlegają wykazaniu w sprawozdaniach finansowych,
- 2) ewidencji operacji gospodarczych jednostki na kontach analitycznych w sposób umożliwiający prawidłowe sporządzenie zestawienia sald wszystkich kont analitycznych oraz obrotów tych kont analitycznych, których obroty podlegają wykazaniu w sprawozdaniach finansowych,

- 3) ewidencji na kontach pozabilansowych ze szczególnością nie mniejszą niż przewidziana w planie kont, z zastosowaniem zasady podwójnego księgowania lub zapisów jednostronnych, w sposób umożliwiający ustalenie sald wszystkich kont pozabilansowych,
- 4) objęciu poszczególnych rzeczowych składników majątku ewidencją umożliwiającą ustalenie ich ilości i wartości, chyba że plan kont zwalnia od obowiązku ustalania ilości tych składników,
- 5) objęciu zagranicznych środków pieniężnych, czeków, weksli, papierów wartościowych itp. oraz wszelkiego rodzaju należności i zobowiązań w obcych walutach ewidencją umożliwiającą ustalenie ich wartości w walucie obcej oraz z zastosowaniem odpowiednich kursów w walucie polskiej.

2. Prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiający należyte zarządzanie jednostką polega w szczególności na zapewnieniu prawidłowego i terminowego ustalania w odpowiednich przekrojach:

- 1) stanu majątku jednostki, zobowiązań i funduszy oraz ich zmian,
- 2) poniesionych kosztów, osiągniętych dochodów, strat i zysków nadzwyczajnych oraz wyniku finansowego,
- 3) danych niezbędnych do rozliczeń finansowych z budżetem, innymi jednostkami, jednostkami gospodarki nie uspołecznionej, pracownikami jednostki i innymi osobami fizycznymi,
- 4) danych niezbędnych do rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za majątek jednostki oraz do funkcjonowania systemu wewnętrznej informacji ekonomicznej i sporządzania sprawozdań finansowych.

Rozdział 2

Dowody księgowe.

§ 5. 1. Za prawidłowy uważa się dowód księgowy:

- 1) stwierdzający fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierający co najmniej:
 - a) określenie wystawcy i wskazanie stron (nazwy i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy; w dowodach własnych, wystawionych przez jednostkę dokonującą księgowania dla obiegu wewnętrznego, 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 jest zbieżna z datą wystawienia dowodu, wystarczy podanie jednej daty,
 - c) przedmiot i wartość operacji gospodarczej oraz ilościowe jej określenie, jeżeli operacja jest wymierna w jednostkach naturalnych,
 - d) inne dane określone w odrębnych przepisach, jako warunek prawidłowości określonego rodzaju dowodu,
 - e) podpisy osób odpowiedzialnych za dokonanie operacji gospodarczej i jej udokumentowanie, z tym że jeżeli dowód księgowy nie wyraża przejęcia

lub przekazania odpowiedzialności materialnej, podpisy mogą być zastąpione innymi danymi umożliwiającymi identyfikację tych osób, na przykład cyfrowymi lub literowymi symbolami kodu ujętego na piśmie i przechowywanego w jednostce,

- 2) sprawdzony pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym przez właściwe komórki organizacyjne jednostki oraz na dowód sprawdzenia podpisany przez osoby upoważnione,
- 3) oznaczony numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonany na jego podstawie.

2. Jednostka dokonująca księgowania dowodu jest właściwa do wystawienia dowodów księgowych dla:

- 1) udokumentowania wewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą tylko komórki organizacyjne jednostki księgującej dowód,
- 2) udokumentowania poniesionych kosztów nie wynikających ze świadczeń kontrahentów (innych jednostek, banków, jednostek gospodarki nie uspołecznionej, osób fizycznych), ustaleń powstałych strat lub osiągniętych zysków, potwierdzenia ilości i wartości otrzymanych od kontrahentów składników majątku i usług lub innych świadczeń, jak też powierzenia składników majątku pracownikom jednostki lub innym osobom materialnie za nie odpowiedzialnym (współodpowiedzialnym),
- 3) udokumentowania zewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą komórki organizacyjne jednostki księgującej dowód i jej kontrahenci, jeżeli operacje te polegają na przekazaniu lub sprzedaży składników majątku, wykonywaniu robót i świadczeniu usług, jak też należnych kontrahentowi świadczeń umownych lub określonych przepisami.

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

3. Kontrahenci jednostki dokonującej księgowania są właściwi do wystawiania dowodów księgowych dla udokumentowania operacji gospodarczych, polegających na przekazaniu lub sprzedaży tej jednostce składników majątku, wykonywaniu robót i świadczeniu usług, oraz należnych jej świadczeń umownych lub określonych przepisami. Dowody wystawione przez kontrahentów jednostki dokonującej ich księgowania nazywa się dowodami obcymi.

4. Zasad ustalonych w ust. 2 i 3 nie stosuje się, jeżeli przepisy szczególnie określają inne jednostki jako właściwe do udokumentowania określonych operacji gospodarczych.

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

6. Jeżeli między dowodami wymienionymi w ust. 2 pkt 2 i 3 a dowodami wymienionymi w ust. 3, dotyczącymi tej samej operacji gospodarczej, zachodzą różnice ilościowo-wartościowe, podlegają one ujęciu w księgach rachunkowych w sposób określony w planie kont.

7. Za dowody obce uważa się również dowody wystawione, w wypadkach organizacyjnie uzasadnionych,

przez jednostkę dokonującą ich księgowania, jeżeli są podpisane przez jej kontrahentów.

8. Za dowody własne uważa się również dowody wystawione w wypadkach organizacyjnie uzasadnionych przez kontrahentów jednostki dokonującej ich księgowania, jeżeli są podpisane przez upoważnionych do tego przedstawicieli jednostki księgującej dowód.

9. Jednostki dokonujące księgowania są właściwe do wystawiania dowodów własnych wewnętrznych dla udokumentowania operacji gospodarczych, dla których wymagane są dowody obce, jeżeli jest to niezbędne do zachowania kompletności zapisów księgowych, a dowód obcy nie wpłynął w terminie umożliwiającym sporządzenie sprawozdania finansowego.

10. W dowodach własnych wewnętrznych, zawierających ilościowe określenie operacji gospodarczych, może być pominięta wartość operacji, jeżeli zostanie podana w zestawieniach dowodów (§ 6) lub sporządzonych tabulogramach.

11. Sprawdzenie pod względem merytorycznym dowodów księgowych polega na ustaleniu rzetelności ich danych, celowości, gospodarności i legalności operacji gospodarczych wyrażonych w dowodach, a także stwierdzeniu, że dowody zostały wystawione przez właściwe jednostki; sprawdzenie dowodów pod względem formalno-rachunkowym polega na ustaleniu, że wystawione zostały w sposób technicznie prawidłowy (§ 7), zawierają wszystkie elementy prawidłowego dowodu (ust. 1) oraz że ich dane liczbowe nie zawierają błędów arytmetycznych. Można nie dokonywać kontroli rachunkowej dowodów własnych, w których treści zawarte są rezultaty obliczeń dokonanych i wypisanych przez przystosowane do tego maszyny.

12. Stwierdzone w dowodach nieprawidłowości merytoryczne powinny być uwidocznione na dowodzie lub załączniku do dowodu i podpisane przez osoby obowiązane do sprawdzenia dowodu. Nieprawidłowości merytoryczne w zakresie celowości i gospodarności operacji gospodarczych nie stanowią przeszkody do księgowania dowodu, jeżeli jego dane są prawdziwe. Nieprawidłowości formalno-rachunkowe powinny być skorygowane w sposób ustalony dla poprawiania błędów w dowodach księgowych.

§ 6. 1. Za dowody księgowe uważa się również:

- 1) zestawienia dowodów księgowych sporządzone dla zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,
- 2) polecenia księgowania,
- 3) noty księgowe.

2. Zestawienia dowodów księgowych powinny:

- 1) składać się co najmniej z określenia jednostki wystawiającej, nazwy zestawienia, daty lub okresu, którego dotyczą objęte nim dowody, kwot do księgowania oraz podpisu osoby sporządzającej,
- 2) obejmować dowody wyrażające operacje gospodarcze dokonane wyłącznie w jednym okresie sprawozdawczym lub jego części,
- 3) zapewniać sprawdzalne powiązanie ujętych w nich kwot z dowodami, na których podstawie zostały sporządzone.

3. Polecenia księgowania sporządza się:

- 1) w celu dokonania zapisu księgowego nie wyrażającego faktu dokonania operacji gospodarczej (na przy-

kład wystornowanie błędnego zapisu, przeniesienie rozliczonych kosztów, otwarcie ksiąg),

2) w innych wypadkach wynikających ze stosowanej techniki księgowości.

4. Za noty księgowe uważa się dowody wystawione przez kontrahentów jednostki dla skorygowania jej dowodów własnych zewnętrznych lub dowodów obcych uprzednio wystawionych przez kontrahentów oraz dowody wystawione przez jednostkę dokonującą ich księgowania dla skorygowania dowodów obcych lub własnych zewnętrznych.

5. Do dowodów wymienionych w ust. 1 stosuje się odpowiednio przepisy § 5.

§ 7. 1. Dowód księgowy sporządza się w języku polskim. Dowód księgowy może być również sporządzony w języku obcym, jeżeli dotyczy operacji gospodarczej z kontrahentem zagranicznym. Niezależnie od języka, w jakim dowód jest sporządzony, treść jego powinna być pełna i zrozumiała. W treści dowodu dopuszczalne jest stosowanie skrótów ogólnie przyjętych. W dowodach obrotu rzeczowymi składnikami majątku dopuszcza się zastępowanie nazw tych składników symbolami (liczbowymi, literowymi itp.), jeżeli jednostki uczestniczące w obrocie mają wykaz wyjaśniający znaczenie tych symboli. Jeżeli w dowodzie księgowym, podane jest wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, jednostka posiadająca ten dowód jest obowiązana sporządzić odrębny dowód lub załącznik do dowodu sporządzonego w walucie obcej, zawierający przeliczenie po obowiązującym kursie wszystkich danych dowodu w walucie obcej na walutę polską. Jeżeli układ dowodu księgowego na to pozwala, przeliczenie danych w walucie obcej na walutę polską może być zamieszczone również w wolnych polach tego dowodu.

2. Dowody księgowe powinny być wystawiane w sposób staranny, czytelny i trwały (atramentem, ołówkiem kłopiowym, długopisem lub piórem maszynowym). Podpisy na dowodach księgowych składa się odrębnie atramentem, długopisem lub ołówkiem kłopiowym. Dane dowodów księgowych nie mogą być zamazywane, przerażane, wycierane, wyskrobywane lub usuwane w inny sposób.

3. Błędy w dowodach księgowych należy poprawiać przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub liczby i wpisanie tekstu lub liczby właściwej. Skreślenia dokonuje się w taki sposób, aby można było odczytać tekst lub liczbę pierwotną. Poprawka tekstu lub liczby w dowodzie księgowym powinna być zaopatrzona w podpis lub skrót podpisu osoby upoważnionej. Zasady te mają zastosowanie wyłącznie do dowodów księgowych, dla których nie został ustalony przepisami szczególnymi zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek, oraz nie stosuje się ich do dowodów obcych (wystawionych przez inne jednostki), które mogą być poprawiane jedynie przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego (noty księgowej). Dowody własne zewnętrzne przesłane uprzednio kontrahentowi mogą być poprawione tylko przez wystawienie dowodu korygującego.

4. W wypadkach szczególnych, na przykład dla udokumentowania operacji gospodarczych polegających na skupie, dokonywanych z nieokreślonymi kontrahentami, właściwi ministrowie mogą udzielić zezwolenia na sporządzenie dowodów księgowych w sposób uproszczony,

to jest z pominięciem niektórych elementów prawidłowego dowodu księgowego, lub wystawianie dowodów własnych dla operacji, które powinny być udokumentowane dowodami obcymi, pod warunkiem że w zezwoleniu tym zostanie określony:

- 1) rodzaj operacji gospodarczych, które mogą być udokumentowane w sposób uproszczony,
- 2) sposób wystawiania oraz tryb kontrolowania dowodów księgowych sporządzanych w sposób uproszczony.

5. Zakupy rzeczowych składników majątku, z wyjątkiem wypadków określonych w ust. 4, mogą być udokumentowane wyłącznie fakturami (rachunkami) dostawców. Nie stanowią podstawy księgowania zakupu rzeczowych składników majątku paragony, dowody wpłaty do kasy itp. dokumenty. Jeżeli jednak dla zapewnienia nieprzerwanej działalności jednostki lub z innych społecznie albo ekonomicznie uzasadnionych przyczyn konieczne jest dokonanie zakupu rzeczowych składników majątku w punktach sprzedaży nie wystawiających faktur, to za prawidłowy dowód księgowy uważa się pisemne oświadczenie pracownika jednostki dokonującego zakupu, pod warunkiem że:

- 1) zakupiono rzeczowe składniki majątku w ilości przyjętej w obrocie detalicznym,
- 2) w treści oświadczenia podano ilość, cenę i wartość poszczególnych rodzajów zakupionych rzeczowych składników majątku oraz źródło ich zakupu,
- 3) oświadczenie podpisał osoba upoważniona na dowód aprobaty zakupu.

6. Przepis ust. 5 stosuje się odpowiednio do zakupu usług, z tym że oświadczenia pracownika mogą być uznane za prawidłowy dowód księgowy, jeżeli na podstawie przepisów szczególnych lub zwyczaju usługi są świadczony bez wystawiania faktur (przejazdy lub przewozy niektórymi środkami transportowymi, udział w imprezach kulturalnych, usługi telekomunikacyjne, fryzjerskie, szewskie itp.).

§ 8. 1. Obieg dowodów księgowych w jednostce powinien być ściśle ustalony.

2. Jeżeli określone operacje gospodarcze są udokumentowane dwoma lub więcej dowodami albo egzemplarzami tego samego dowodu, główny księgowy jest obowiązany ustalić, który z dowodów ma stanowić podstawę zapisów w księgach rachunkowych.

3. Wykaz dowodów (egzemplarzy dowodów), nie podlegających księgowaniu oraz sposób wyraźnego kasowania tych rodzajów dowodów, które mogłyby być powtórnie zrealizowane (na przykład karty pracy), ustala główny księgowy i podaje do wiadomości zainteresowanych komórek jednostki.

4. Dla zapewnienia prawidłowości dowodów księgowych i ich obiegu kierownik jednostki wydaje na wniosek głównego księgowego przepisy wewnętrzne określające co najmniej:

- 1) sposób i terminy wystawiania oraz komórki organizacyjne jednostki obowiązane do wystawiania i osoby uprawnione do podpisywania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych,
- 2) określenie rodzaju formularzy dowodów księgowych, które z chwilą ponumerowania traktowane są jako formularze objęte ilościową kontrolą zużycia (druki

ściśrego zarachowania), oraz sposób rozliczania ich wykorzystania,

- 3) sposób podawania do wiadomości zainteresowanych komórek organizacyjnych jednostki wzorów podpisów osób wymienionych w pkt 1,
- 4) dowody księgowe, do których nie ma zastosowania obowiązek ich podpisywania przez uprawnione osoby (§ 5 ust. 1 pkt 1 lit. e),
- 5) komórki organizacyjne jednostki uprawnione do przyjmowania od kontrahentów oraz obowiązane do oznaczania daty wpływu i rejestracji poszczególnych rodzajów dowodów obcych podlegających księgowaniu
- 6) komórki organizacyjne jednostki oraz osoby obowiązane do sprawdzania dowodów księgowych określonych rodzajów pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym oraz sposób postępowania w razie wykrycia w toku kontroli nieprawidłowości w dowodach księgowych lub ujętych w nich operacjach gospodarczych,
- 7) sposób oznaczania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych (własnych i obcych), umożliwiający ustalenie kompletności dowodów podlegających księgowaniu w danym okresie sprawozdawczym oraz zabezpieczający przed pominięciem księgowania poszczególnych dowodów, przyjmowaniem do realizacji i księgowania dowodów wystawionych przez osoby nie upoważnione oraz innymi nieprawidłowościami,
- 8) terminy przekazywania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych do księgowości jednostki po ich odpowiednim opracowaniu i skontrolowaniu przez właściwe komórki organizacyjne jednostki,
- 9) sposób oznaczenia dowodów zaksięgowanych uniemożliwiający powtórne księgowanie tego samego dowodu.

Rozdział 3

Księgi rachunkowe

§ 9. Księgi rachunkowe powinny być prowadzone w sposób umożliwiający co najmniej:

- 1) usystematyzowanie wszystkich operacji gospodarczych według kont syntetycznych i analitycznych przewidzianych w planie kont,
- 2) zarejestrowanie wszystkich operacji gospodarczych w porządku chronologicznym,
- 3) sprawdzenie prawidłowości i kompletności zapisów księgowych w powiązaniu z dowodami księgowymi, na podstawie których ich dokonano.

§ 10. 1. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie ksiąg wiązanych należy przed rozpoczęciem zapisów ponumerować każdą stronę lub każde dwie sąsiednie strony (każde folio) począwszy od liczby 1,

a ogólną liczbę stron (folio) uwidocznic na początku lub na końcu księgi.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie także do ksiąg wiązanych, w których zapisów dokonuje się z kopią. Numeracja kart oryginału powinna ściśle odpowiadać numeracji kart kopii.

§ 11. 1. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie luźnych kart pismem ręcznym, maszynowym lub w formie tabulogramów należy przestrzegać następujących zasad:

- 1) karty kontowe poszczególnych kont, karty dziennikowe poszczególnych dzienników i karty poszczególnych rejestrów powinny być zaopatrzone w bieżącą numerację stron począwszy od liczby 1 w każdym roku; jeżeli karty kont analitycznych zgodnie z przepisem § 23 nie są zakładane odrębnie dla każdego roku, to zmiana bieżącej ich numeracji następuje przy zakładaniu nowych kart,
- 2) luźne karty stanowiące księgi rachunkowe powinny być utrzymane w ustalonej kolejności i przechowywane w odpowiednich urządzeniach, na przykład skrzynkach kartotekowych.

2. Jednostka prowadząca księgi rachunkowe na luźnych kartach lub w formie tabulogramów powinna posiadać ich wykaz. Wykaz taki sporządza się według poszczególnych jednakowych urządzeń księgowych w taki sposób, aby można było ustalić kompletność ksiąg rachunkowych. Wykaz założonych luźnych kart może być zastąpiony zestawieniem sald lub innym urządzeniem księgowym.

§ 12. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie tabulogramów warunkiem uznania ksiąg rachunkowych za prawidłowe jest stosowanie przez jednostkę ujętych na piśmie zasad organizacji przetwarzania danych, umożliwiających ustalenie kompletności danych objętych przetwarzaniem oraz kontrolę prawidłowości systemu przetwarzania.

§ 13. Kierownik jednostki może na wniosek głównego księgowego zezwolić na nieprowadzenie ksiąg rachunkowych dla określonych grup kont analitycznych, jeżeli:

- 1) salda i obroty poszczególnych kont będą ujęte na magnetycznych nośnikach informacji (taśmach, dyskach itp.),
- 2) zapisy na magnetycznych nośnikach informacji będą dokonywane w terminach i na podstawie dowodów księgowych ustalonych dla dokonywania zapisów księgowych,
- 3) przy zapisach na magnetycznych nośnikach informacji stosowane będą ujęte na piśmie zasady zapewniające:
 - a) ustalenie kompletności ich danych oraz prawidłowości ich przetwarzania,
 - b) możliwość ustalenia salda dowolnego konta analitycznego w formie pisemnej lub innej nie zakodowanej formie (wyświetlenie na monitorze) co najmniej na koniec każdego okresu sprawozdawczego,

c) sporządzanie tabulogramu (wydruku) sald wszystkich kont analitycznych co najmniej na termin przeprowadzenia inwentaryzacji i na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych,

4) magnetyczne nośniki informacji będą przechowywane w sposób zabezpieczający przed zatarciem lub zniekształceniem ich danych.

§ 14. 1. Księgi rachunkowe (poszczególne luźne karty, poszczególne tabulogramy, poszczególne księgi związane) należy w części nagłówkowej (na karcie tytułowej, pierwszej stronie) trwale oznaczyć nazwą jednostki (na przykład przez odcisnięcie stempla), która w nich prowadzi swą księgowość.

2. Poszczególne luźne karty kontowe, strony, folia lub rubryki ksiąg związanych oraz odpowiednie pola rejestrów lub tabulogramów (wiersze, kolumny liczb) grupujące obroty i salda lub tylko salda określonego konta należy trwale oznaczyć jego symbolem i nazwą. Nazwy kont można nie podawać, jeżeli jednostka posiada sporządzony na piśmie wykaz wyjaśniający treść poszczególnych symboli kont.

Rozdział 4

Zapisy księgowo.

§ 15. 1. Zapis księgowy powinien składać się przynajmniej z:

- 1) daty dokonania operacji gospodarczej,
- 2) określenia rodzaju i numeru dowodu, na którego podstawie dokonano zapisu,
- 3) treści zapisu,
- 4) sumy zapisu.

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

3. Zapisów księgowych dokonuje się w kwotach wynikających z dowodów księgowych, jeżeli obowiązujące przepisy nie zobowiązują do zaokrąglania kwot określonych operacji gospodarczych (rozliczenia z budżetem, podatki). Zapisów księgowych wyrażających rozliczenie kosztów i odchyleń od cen ewidencyjnych, odpisy na fundusze specjalne, przyjęcie do eksploatacji środków trwałych i przedmiotów nietrwałych, umorzenie i amortyzację środków trwałych oraz zużycie przedmiotów nietrwałych dokonuje się z zaokrągleniem do pełnych złotych.

§ 16. 1. Zapisy księgowo powinny być dokonywane w sposób staranny, czytelny i trwały (atramentem, ołówkiem kopiającym, długopisem lub piórem maszynowym).

2. W księgach rachunkowych niedopuszczalne jest pozostawianie nie wypełnionych wierszy, jeżeli nie wynika to z ich układu; niedopuszczalne jest również zamazywanie, przerabianie, wycieranie, wskrobywanie lub usuwanie w inny sposób dokonanych zapisów księgowych.

§ 17. Poprawienie błędnego zapisu może być dokonane przez:

- 1) skreślenie błędnej treści lub liczby i wpisanie treści lub liczby prawidłowej w ten sposób, aby treść i liczbę błędnego zapisu można było odczytać, z tym że osoba dokonująca poprawki powinna obok zapisu poprawionego zamieścić swój podpis lub skrót podpisu oraz datę dokonania poprawki,
- 2) wniesienie zapisu korygującego (storno); może być on dokonywany tylko zapisem czarnym (liczbami dodatnimi) lub tylko zapisem czerwonym (liczbami ujemnymi).

§ 18. 1. Zapisy księgowo powinny być dokonywane bieżąco w porządku chronologicznym.

2. Zapisy księgowo uważa się za dokonywane bieżąco, jeżeli wszystkie operacje gospodarcze za dany okres sprawozdawczy zostaną ujęte w księgach rachunkowych w czasie zapewniającym terminowe sporządzenie sprawozdania finansowego za ten okres, a zapisy w ilościowej ewidencji rzeczowych składników majątku i szczegółowej ewidencji gotówki są dokonywane nie później niż następnego dnia po przeprowadzeniu operacji gospodarczej.

3. Porządek chronologiczny w zapisach księgowych uważa się za zachowany, jeżeli operacje gospodarcze są księgowane z podziałem przynajmniej na kolejne okresy sprawozdawcze, a w ilościowej ewidencji rzeczowych składników majątku oraz analitycznej ewidencji gotówki operacje są ewidencjonowane z podziałem na kolejne dni ich dokonania. W organach podatkowych ponadto dla zachowania porządku chronologicznego w zapisach księgowych operacje gospodarcze z tytułu należności podatkowych i niepodatkowych należy ewidencjonować z podziałem na kolejne dni dokonania tych operacji.

4. Jeżeli przepisy szczególne zobowiązują jednostkę do podawania określonych informacji ekonomicznych za okresy krótsze od okresu sprawozdawczego, to mają one zastosowanie przy księgowaniu operacji gospodarczych w porządku chronologicznym, a za bieżące dokonywanie zapisów księgowych uważa się ich księgowanie w takim czasie, aby informacje te mogły być podane w wyznaczonym terminie.

§ 19. 1. Zapisy w księgach rachunkowych powinny być kompletne, to znaczy że wszystkie operacje gospodarcze dokonane w danym okresie sprawozdawczym powinny być ujęte w księgach rachunkowych z datą tego okresu, niezależnie od daty sporządzenia dokumentu stwierdzającego dokonanie operacji gospodarczej.

2. Dla zapewnienia kompletności zapisów księgowych operacje gospodarcze o charakterze ciągłym należy dzielić co najmniej na okresy sprawozdawcze; oznacza to, że za datę dokonania operacji gospodarczej o charakterze ciągłym uważa się przynajmniej dzień kończący każdy okres sprawozdawczy.

3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio przy księgowaniu operacji gospodarczych na podstawie zestawień dowodów księgowych (§ 6 ust. 2).

4. W razie gdy termin otrzymania dowodów obcych uniemożliwiłby terminowe sporządzenie sprawozdań finansowych, dla zapewnienia kompletności zapisów księgo-

wych należy wystawić własne dowody księgowe (§ 5 ust. 9) i księgować je z datą ostatniego dnia okresu sprawozdawczego, chyba że operacje gospodarcze ujęte w dowodach obcych nie mogły być znane jednostce. Ewentualne różnice, jakie powstaną między ujęciem operacji w dowodzie własnym wewnętrznym a otrzymanym w późniejszym terminie dowodzie obcym, powinny być zaksięgowane w terminie i w sposób określony w planie kont.

5. Zakłady ubezpieczeń majątkowych i osobowych mogą księgować dowody obce z datą ich otrzymania. Również inne jednostki mogą księgować dowody obce z datą ich otrzymania, jeżeli dowody te dotyczą operacji gospodarczych z poprzedniego okresu sprawozdawczego, lecz nie mogły być znane jednostce (ust. 4).

§ 20. 1. Zapisy wniesione do ksiąg rachunkowych powinny być podsumowane. Łączne sumy zapisów (obrotów) i ich salda powinny być wpisane do ksiąg przed złożeniem sprawozdania finansowego.

2. Obowiązek podsumowania obrotów i wpisania ich do ksiąg rachunkowych nie dotyczy wypadków, gdy stosowana technika ewidencji nie przewiduje sumowania obrotów kont.

§ 21. 1. Salda poszczególnych kont syntetycznych wykazuje się w zestawieniu sald. Zestawienie sald kont syntetycznych powinno zawierać co najmniej:

- 1) określenie roku, którego dotyczy,
- 2) symbole kont syntetycznych,
- 3) salda poszczególnych kont syntetycznych na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych (§ 22), na koniec każdego okresu sprawozdawczego i na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (§ 26),
- 4) sumę sald wykazanych w zestawieniu sald.

2. Można nie sporządzać odrębnego zestawienia sald kont syntetycznych, jeżeli jego dane wynikają z księgi, w jakiej prowadzi się konta syntetyczne (na przykład przy prowadzeniu kont syntetycznych w formie księgi tabelarycznej).

3. Salda poszczególnych kont analitycznych na dzień przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej oraz na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych wykazuje się w zestawieniu sald kont analitycznych lub na odpowiednio oznaczonych taśmach maszynowych, w tabulogramach albo innych zestawieniach liczbowych umożliwiających w sposób sprawdzalny ustalenie zgodności ich sum z zestawieniem sald kont syntetycznych.

4. Salda kont syntetycznych podlegają wykazaniu w ich zestawieniach przed sporządzeniem bilansu lub innego sprawozdania finansowego.

Rozdział 5

Otwieranie i zamykanie ksiąg rachunkowych.

§ 22. 1. Otwarcia ksiąg rachunkowych dokonuje się na:

- 1) początek każdego roku — w jednostkach kontynuujących działalność,
- 2) dzień rozpoczęcia likwidacji, ustalony w zarządzeniu o likwidacji — w jednostkach likwidowanych lub

dzień postawienia w stan upadłości, ustalony przez właściwy sąd — w jednostkach postawionych w stan upadłości,

- 3) dzień rozpoczęcia działalności — w jednostkach nowo powstałych; dotyczy to również jednostek powstałych w wyniku podziału lub łączenia jednostek uprzednio już prowadzących działalność.

2. Jeżeli na dzień rozpoczęcia działalności jednostka nie posiada ani składników majątkowych, ani zobowiązań, otwiera swe księgi rachunkowe według stanu aktywów i pasywów na dzień otrzymania jakiegokolwiek składnika majątku lub zaciągnięcia zobowiązania.

§ 23. 1. Otwarcie ksiąg rachunkowych polega na rozpoczęciu w nich bieżącej ewidencji.

2. Jednostki są obowiązane prowadzić odrębne księgi rachunkowe dla każdego okresu zawartego między dniem ich otwarcia (§ 22) i najbliższym dniem ich zamknięcia (§ 26).

3. Jednostki prowadzące księgi rachunkowe w formie ksiąg wiązanych lub luźnych kart mogą nie zakładać odrębnych kont analitycznych dla każdego okresu, o którym mowa w ust. 2, pod warunkiem że zapisy księgowe dokonywane po zamknięciu ksiąg rachunkowych (w nowym okresie) będą wyraźnie oddzielone od zapisów księgowych uprzednio dokonanych na tych kontach, na przykład przez zamieszczenie między tymi zapisami linii poziomej.

§ 24. 1. Przy otwarciu ksiąg rachunkowych należy:

- 1) w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe w formie ksiąg wiązanych lub luźnych kart wprowadzić na konta syntetyczne oraz konta analityczne stan początkowy poszczególnych aktywów i pasywów,
- 2) w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe w formie tabulogramów sporządzić tabulogram zawierający stan początkowy poszczególnych kont aktywów i pasywów.

2. Wprowadzenie na konta lub sporządzenie tabulogramu stanu początkowego aktywów i pasywów powinno być dokonane w terminie 14 dni od daty:

- 1) sporządzenia bilansu na dzień kończący poprzedni rok — w jednostkach kontynuujących działalność,
- 2) sporządzenia bilansu na dzień poprzedzający dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości — w jednostkach likwidowanych lub postawionych w stan upadłości,
- 3) sporządzenia bilansu przekazania — w jednostkach podlegających podziałowi lub zbiorczego bilansu będącego sumą bilansów jednostek łączonych — w jednostkach łączonych,
- 4) rozpoczęcia działalności — w pozostałych jednostkach.

§ 25. 1. Stan aktywów i pasywów, o którym mowa w § 24, powinien wynikać:

- 1) z bilansu, po dokonaniu przekształceń określonych przepisami szczególnymi, sporządzonego na koniec

poprzedniego roku — w jednostkach kontynuujących działalność,

- 2) z bilansu, po dokonaniu przekształceń określonych przepisami szczególnymi, sporządzonego na dzień rozpoczęcia likwidacji w jednostkach likwidowanych lub sporządzonego na dzień postawienia w stan upadłości — w jednostkach postawionych w stan upadłości,
- 3) z bilansu przekazania aktywów i pasywów przez jednostkę podlegającą podziałowi — w jednostkach nowo powstałych w wyniku podziału jednostki uprzednio już prowadzącej działalność lub ze zbiorczego bilansu będącego sumą bilansów jednostek łączonych, sporządzonego na dzień połączenia — w jednostkach nowo powstałych w wyniku łączenia jednostek uprzednio już prowadzących działalność lub też z wycenionego spisu z natury składników majątku i wykazu należności i zobowiązań, sporządzonych na dzień rozpoczęcia działalności — w pozostałych jednostkach nowo powstałych.

2. Jeżeli w wyniku urzędowego stwierdzenia zweryfikowania bilansu jednostek objętych obowiązkiem weryfikacji sprawozdań finansowych lub zatwierdzenia bilansu w pozostałych jednostkach ulegnie zmianie stan początkowy aktywów i pasywów, wprowadzone do ksiąg rachunkowych stany początkowe, zgodnie z przepisem ust. 1, należy skorygować w terminie 14 dni od daty urzędowego stwierdzenia zweryfikowania lub zatwierdzenia bilansu.

§ 26. 1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno być dokonane:

- 1) na koniec każdego roku — przez jednostki kontynuujące swą działalność,
- 2) na dzień poprzedzający dzień rozpoczęcia likwidacji ustalony w zarządzeniu o likwidacji oraz na dzień zakończenia likwidacji — przez jednostki postawione w stan likwidacji lub na dzień poprzedzający dzień ogłoszenia upadłości ustalony postanowieniem właściwego sądu oraz na dzień zakończenia postępowania upadłościowego albo uchylecia upadłości, jeżeli chodzi o jednostki postawione w stan upadłości,
- 3) na dzień poprzedzający dzień podziału — przez jednostki podlegające podziałowi lub na dzień poprzedzający dzień połączenia — przez jednostki łączone.

2. Jeżeli między dniem rozpoczęcia likwidacji lub wszczęcia postępowania upadłościowego a dniem ich zakończenia przypada koniec roku, jednostka, która znajduje się w stanie likwidacji lub w stosunku do której toczy się postępowanie upadłościowe, dokonuje zamknięcia ksiąg także na ostatni dzień roku.

§ 27. Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na

- 1) podkreśleniu sald końcowych na poszczególnych kontach — przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie ksiąg wiązanych lub luźnych ksiąg
- 2) sporządzeniu tabulogramu zawierającego wykaz sald końcowych poszczególnych kont — przy prowadzeniu ksiąg w formie tabulogramów

§ 28. Zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno być dokonane w terminie 14 dni od daty

- 1) urzędowego stwierdzenia zweryfikowania bilansu — w jednostkach objętych obowiązkiem weryfikacji sprawozdań finansowych,

- 2) zatwierdzenia bilansu — w jednostkach, których sprawozdania finansowe podlegają zatwierdzeniu bez uprzedniego urzędowego stwierdzenia ich zweryfikowania,
- 3) sporządzenia bilansu — w pozostałych jednostkach.

DZIAŁ III

Podstawowe zasady przeprowadzania inwentaryzacji.

Rozdział I

Zasady ogólne.

§ 29. Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów i na tej podstawie

- 1) doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym, a tym samym zapewnienie realności wynikających z nich informacji ekonomicznych,
- 2) rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za powierzone im mienie,
- 3) dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki,
- 4) przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkiem jednostki

§ 30. 1. Rzeczywisty stan aktywów i pasywów jednostki ustala się w drodze inwentaryzacji polegającej na:

- 1) spisie z natury krajowych i zagranicznych środków pieniężnych (w kasie, weksli, czeków itp.) oraz rzeczowych składników majątku, z wyjątkiem wymienionych w § 58,
- 2) uzyskaniu od kontrahentów jednostki pisemnej informacji o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz innych należności i zobowiązań,
- 3) weryfikacji prawidłowości wynikającego z ksiąg rachunkowych stanu innych aktywów i pasywów przez porównanie go z odpowiednimi dokumentami.

2. Inwentaryzację należy przeprowadzać w takim terminie, aby ustalić stan aktywów i pasywów w dniu kończącym okres sprawozdawczy. Dozwolone jest również przeprowadzenie inwentaryzacji w terminie umożliwiającym ustalenie stanu aktywów i pasywów na inny dzień niż kończący okres sprawozdawczy, jeżeli ewidencja danych aktywów lub pasywów umożliwia ustalenie różnic inwentaryzacyjnych.

§ 31. 1. Inwentaryzacja może być przeprowadzana metodą:

- 1) pełnej inwentaryzacji okresowej,
- 2) pełnej inwentaryzacji ciągłej,
- 3) wrywkowej inwentaryzacji okresowej lub ciągłej.

2. Pełna inwentaryzacja okresowa polega na ustaleniu rzeczywistego stanu wszystkich składników akty-

wów lub pasywów objętych inwentaryzacją, na przykład wszystkich rodzajów materiałów objętych ewidencją na jednym koncie syntetycznym w dniu, na który przypadał termin inwentaryzacji.

3. Pełna inwentaryzacja ciągła polega na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu poszczególnych składników aktywów lub pasywów objętych inwentaryzacją, tak aby w wyznaczonym okresie stan ten został ustalony dla wszystkich składników stanowiących całość danych aktywów lub pasywów.

4. Wyrzykowa inwentaryzacja okresowa lub ciągła polega na ustaleniu stanu rzeczywistego części składników aktywów lub pasywów objętych inwentaryzacją.

§ 32. 1. Stwierdzone w toku inwentaryzacji różnice między stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych a stanem rzeczywistym aktywów i pasywów należy ująć w księgach rachunkowych według zasad ustalonych w planie kont, nie później niż w miesiącu następnym po miesiącu, na który przypadał termin inwentaryzacji.

2. Jeżeli różnice inwentaryzacyjne zostały ustalone w toku inwentaryzacji, której termin przypadał w okresie sprawozdawczym, na którego koniec dokonuje się zamknięcia ksiąg rachunkowych (§ 26), należy je ująć w księgach tego okresu.

§ 33. Za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Jest on obowiązany dostosować przepisy niniejszego zarządzenia w zakresie inwentaryzacji do warunków działania jednostki, wydając w tym celu niezbędne przepisy wewnętrzne. Przepisy wewnętrzne powinny przewidywać sporządzanie na każdy rok planu inwentaryzacji oraz przeprowadzanie systematycznych kontroli stopnia jego realizacji w sposób umożliwiający stwierdzenie prawidłowości, a zwłaszcza kompletności i terminowości inwentaryzacji.

Rozdział 2

Inwentaryzacja środków pieniężnych (w kasie, weksli, czeków itp.) oraz rzeczowych składników majątku.

§ 34. 1. Inwentaryzacja środków pieniężnych (w kasie, weksli, czeków itp.) oraz rzeczowych składników majątku (środków trwałych, materiałów, towarów, przedmiotów nietrwałych, wyrobów gotowych, produkcji w toku, półfabrykatów itp.) obejmuje:

- 1) dokonanie ich spisu z natury oraz kontrolę prawidłowości spisu,
- 2) wycenę i ustalenie wartości spisanych z natury składników majątku,
- 3) ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- 4) ustalenie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych oraz postawienie i umotywowanie wniosków co do sposobu ich rozliczenia,
- 5) ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczenia,
- 6) ocenę przydatności gospodarczej składników majątku objętych spisem oraz postawienie i umotywowanie

wniosków dotyczących zagospodarowania zapasów zbędnych i nadmiernych, usunięcia nieprawidłowości w przechowywaniu zapasów oraz wszelkich innych nieprawidłowości stwierdzonych w czasie spisu w gospodarce składnikami majątku.

2. Czynności inwentaryzacyjne wymienione w ust. 1 pkt 1, 4 i 6 należą do obowiązków komisji inwentaryzacyjnej. Pozostałe czynności należą do obowiązków głównego księgowego, z zastrzeżeniem przepisów § 44 ust. 6 i § 47 ust. 3.

§ 35. 1. Kierownik jednostki powołuje komisję inwentaryzacyjną w składzie zapewniającym sprawny i prawidłowy przebieg inwentaryzacji. W jej skład mogą wchodzić lub w pracach jej uczestniczyć również osoby nie będące pracownikami jednostki.

2. O wszelkich zagrożeniach wykonania planu inwentaryzacji (§ 33) i stwierdzonych nieprawidłowościach w gospodarce składnikami majątku, zwłaszcza sprzyjających jego marnotrawstwu, zniszczeniu lub zagarnięciu, komisja inwentaryzacyjna jest obowiązana bezzwłocznie powiadomić kierownika jednostki.

3. Kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego wyznacza przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej spośród pracowników na stanowiskach kierowniczych; nie może nim być główny księgowy lub inny pracownik jednostki prowadzący księgi rachunkowe.

§ 36. 1. Spisu z natury dokonują zespoły spisowe składające się przynajmniej z 2 osób. Zespoły spisowe powołuje kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

2. Do zespołów spisowych nie mogą być powoływane osoby nie mające kwalifikacji zawodowych; nie mogą to być również osoby materialnie odpowiedzialne (współodpowiedzialne) za stan składników majątku objętych spisem z natury, pracownicy jednostki prowadzący ich ewidencję w księgach rachunkowych oraz osoby nie zapewniające bezstronności spisu.

3. Czynności zespołów spisowych mogą być w zakresie określonym umową powierzone jednostkom, których przedmiotem działania jest świadczenie usług inwentaryzacyjnych.

4. Jednostka zlecająca na podstawie zawartej umowy wykonanie robót budowlano-montażowych może delegować swego przedstawiciela do udziału w spisach z natury tych robót. Wchodzi on wówczas w skład zespołu spisowego.

§ 37. 1. Spisem z natury należy objąć własne pieniężne i rzeczowe składniki majątku.

2. Całkowicie umorzone składniki majątku również podlegają spisowi aż do czasu zakończenia ich likwidacji.

3. Spisem objąć należy także pieniężne i rzeczowe składniki majątku nie stanowiące własności jednostki, jeżeli są one na przechowaniu lub w użytkowaniu jednostki albo jeżeli są przyjęte do przerobu. O wynikach spisu tych składników należy powiadomić pisemnie właścicieli

inwentaryzowanych składników majątku w terminie 14 dni od dnia zakończenia spisu. Obowiązek przeprowadzenia spisu nie dotyczy obcych składników majątku znajdujących się w jednostkach świadczących usługi transportowe, spedycyjne, remontowe, pocztowe, w zakresie składowania itp.

4. Spis z natury powinien być tak zorganizowany, aby normalna działalność jednostki uległa jak najmniej szkodliwym zakłóceniom. W uzasadnionych wypadkach komisja inwentaryzacyjna dzieli teren jednostki na pola spisowe.

5. Wyniki spisu z natury należy ująć w arkuszach spisu lub oddzielnych dla każdego składnika majątku kartach spisu.

§ 38. Rzeczywistą ilość spisujących z natury pieniężnych i rzeczowych składników majątku ustala się przez przeliczenie, zważenie lub zmierzenie. Stan pieniężnych i rzeczowych składników majątku przechowywanych w opakowaniu może być określony przez przeliczenie opakowań z uwzględnieniem ich zawartości, pod warunkiem że opakowanie znajduje się w stanie nie naruszonym oraz że ilość i rodzaj składników znajdujących się w opakowaniu zostały oznaczone w toku ich przyjęcia przez jednostkę lub wynikają z rodzaju opakowania stosowanego jako typowe w obrocie danym składnikiem majątku.

§ 39. 1. Ilość rzeczowych składników majątku trudnych do dokładnego zmierzenia, znajdujących się w zbiorach, przymach i zwalach, oraz małowartościowych i ciężkich, a zajmujących wiele miejsca, określa się na podstawie obliczeń technicznych, na przykład według obmiarów jednostkowego ciężaru objętościowego dokonanych w sposób określony w przepisach wewnętrznych jednostki (§ 33). Obliczenia techniczne powinny być uwidocznione na arkuszu (karcie) spisu lub w specjalnym załączniku do arkusza (karty) spisu.

2. Jeżeli ilość rzeczowych składników majątku nie może być ustalona w drodze przeliczenia, zważenia, zmierzenia lub w drodze obliczeń technicznych, przepisy wewnętrzne (§ 33) określa sposób oszacowania ich ilości lub określa inny sposób inwentaryzacji tych składników majątku.

3. Zasady ustalania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych rzeczowych składników majątku, których ilość ustala się w sposób podany w ust. 1 i 2, określa kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego w przepisach wewnętrznych (§ 33).

§ 40. 1. Stan ilościowy spisujących z natury robót budowlano-montażowych, geologiczno-poszukiwawczych i geodezyjno-kartograficznych w toku oraz prac projektowych w toku ustala się w technicznych jednostkach obmiaru lub w innych jednostkach właściwych dla danego zakresu i rodzaju robót.

2. Spisem z natury należy objąć całość robót budowlano-montażowych, geologiczno-poszukiwawczych i geodezyjno-kartograficznych oraz prac projektowych wykonanych od dnia ich rozpoczęcia i nie zafakturowanych do dnia spisu, z tym że odrębnie należy spisać roboty nie objęte umową z jednostką zlecającą, nawet jeżeli ich wartości nie zalicza się do robót w toku.

3. Dane do spisu z natury tak zwanych robót znikających oraz robót, których faktycznego stanu nie można ustalić z powodu warunków atmosferycznych, na przykład przysypane śniegiem roboty ziemne, przyjmuje się w wysokości ustalonej w czasie poprzedniego spisu, zwiększonej — na podstawie danych ewidencji robót — o roboty wykonane od czasu poprzedniego spisu.

4. Jeżeli przedmiotem spisu są roboty czasowo wstrzymane lub zakończone fragmenty robót, a zespół spisowy stwierdził, że roboty te są w sposób należyty zabezpieczone przed wpływami atmosferycznymi, kradzieżą itp., jak również że od ostatniego spisu nie wykonywano w danym obiekcie dalszych robót, stan robót w toku przyjmuje się w wysokości ustalonej w czasie poprzedniego spisu.

5. W wypadkach, o których mowa w ust. 3 i 4, należy dokonać odpowiedniej wzmianki na arkuszu (karcie) spisu.

§ 41. 1. Przed rozpoczęciem spisu z natury osoba materialnie odpowiedzialna (współodpowiedzialna) za stan składników majątku objętych spisem powinna złożyć pisemne oświadczenie stwierdzające, że wszelkie zrealizowane dowody przychodu i rozchodu inwentaryzowanych składników majątku zostały przekazane do księgowości.

2. Zespoły spisowe nie mogą być informowane o ilości inwentaryzowanych składników majątku wynikającej z ewidencji, z wyjątkiem wypadków określonych w rozdziale 5.

3. Liczenia, ważenia i pomiarów składników majątku dokonuje członek zespołu spisowego w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) za stan składników majątku lub osoby przez nią pisemnie upoważnionej. Spis z natury spowodowany zmianą osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) przeprowadza się w obecności osoby przekazującej i osoby przejmującej odpowiedzialność lub osób przez nie pisemnie upoważnionych.

4. Wpis do arkuszy (kart) spisu powinien nastąpić bezpośrednio po ustaleniu rzeczywistej ilości składnika majątku w sposób umożliwiający osobie materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) sprawdzenie prawidłowości wpisu. Wpis do arkuszy (kart) spisu może być również dokonany w terminie późniejszym na podstawie odczytu rzeczywistego stanu składnika majątku zarejestrowanego wstępnie na taśmie magnetycznej lub w inny sprawny technicznie sposób i pod warunkiem, że taśma magnetyczna lub inne urządzenia, w których wstępnie zarejestrowano wynik spisu, w okresie od jego dokonania aż do sporządzenia arkuszy (kart) spisu będą przechowywane w sposób zapewniający ich nienaruszalność i umożliwiający osobie materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) stwierdzenie, że nie dokonano w nich jakichkolwiek zmian.

5. Jeżeli w spisie z natury nie może z ważnego powodu uczestniczyć osoba materialnie odpowiedzialna (współodpowiedzialna) i nie upoważniła do tego na piśmie innej osoby, spis z natury może być przeprowadzony przez co najmniej 3-osobową komisję wyznaczoną przez kierownika jednostki w porozumieniu ze związkiem zawodowym lub radą pracowniczą.

§ 42. Składniki majątku objęte spisem z natury (znajdujące się na określonym polu spisowym) nie mogą być wydawane lub przyjmowane do czasu zakończenia spisu. Wydanie lub przyjęcie może być jednak dokonane, gdy jest to niezbędne dla zapewnienia normalnej działalności jednostki, pod warunkiem że zostanie o tym powiadomiony zespół spisowy, a przyjęcie lub wydanie składników majątku zostanie dokonane na podstawie specjalnie oznaczonych dowodów przyjęcia lub wydania zapewniających odpowiednie ich ujęcie w rozliczeniu osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) za powierzone jej składnik majątku.

§ 43. Jeżeli spis z natury składników majątku nie może być przeprowadzony w dniu, na który przypada termin inwentaryzacji, w danych spisu z natury należy uwzględnić udokumentowane przychody i rozchody, dokonane w okresie między terminem inwentaryzacji składników majątku a dniem spisu

§ 44. 1. Arkusze (karty) spisu, na których ujęto wyniki inwentaryzacji, powinny zawierać co najmniej:

- 1) nazwę jednostki (nadruk lub odciski stempla zawierającego nazwę jednostki),
- 2) numer kolejny arkusza (karty) spisu oraz oznaczenie uniemożliwiające ich zamianę, na przykład podpis przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej,
- 3) określenie metody inwentaryzacyjnej (§ 31),
- 4) nazwę lub numer pola spisowego oraz określenie magazynu, składowiska, sklepu itp.,
- 5) datę spisu z natury, a jeżeli jest to niezbędne dla rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za spisowy składnik majątku, również godziny jego spisowania,
- 6) termin przeprowadzania inwentaryzacji, jeżeli różni się on od daty spisu z natury,
- 7) numer kolejny pozycji arkusza spisu,
- 8) szczegółowe określenie składnika majątku, w tym także symbol identyfikujący, na przykład numer inwentarzowy, numer symbolu indeksu, numer zlecenia produkcyjnego,
- 9) jednostkę miary,
- 10) ilość stwierdzoną w czasie spisu z natury,
- 11) cenę za jednostkę miary i wartość wynikającą z pomnożenia ilości składnika majątku stwierdzonej w czasie spisu z natury przez cenę jednostkową, z wyjątkiem wypadków określonych w § 47 ust. 2,
- 12) imię i nazwisko osoby materialnie odpowiedzialnej za stan składnika majątku oraz jej podpis złożony na dowód niezgłoszenia zastrzeżeń do ustaleń spisu z natury; w razie stosowania wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone imienie określenie imion i nazwisk pracowników, którzy przyjęli wspólną odpowiedzialność materialną, i podpisy osób materialnie współodpowiedzialnych, uczestniczących w spisie.

2. Do arkuszy (kart) spisu stosuje się odpowiednio przepisy § 7 ust. 1—3, z tym że obok tekstu poprawionego zamieścić powinien swój podpis członek zespołu spisowego i osoba materialnie odpowiedzialna (współod-

powiedzialna). W arkuszach (kartach) spisu niedozwolone jest pozostawianie nie wypełnionych wierszy.

3. Arkusze (karty) spisu z chwilą ich ponumerowania traktuje się jako formularze ewidencjonowane, objęte ilościową kontrolą zużycia. Ponumerowanie arkuszy (kart) spisu oraz oznaczenie w sposób uniemożliwiający ich zamianę powinno nastąpić przed wydaniem arkuszy (kart) spisu członkom zespołów spisowych. Za prawidłowe rozliczenie się z otrzymanych przez zespoły spisowe arkuszy (kart) spisu odpowiada przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

4. Arkusze (karty) spisu należy wypełniać w sposób umożliwiający podział ujętych w nich składników majątku według miejsc przechowywania i według osób materialnie odpowiedzialnych (zespołów osób materialnie współodpowiedzialnych), a także wyodrębnienie składników własnych i obcych z dalszym ich podziałem na pełnowartościowe i uszkodzone, zepsute lub takie, których wartość na skutek długotrwałego przechowywania albo z innych powodów uległa zmniejszeniu; nie dotyczy to jednak składników majątku zużywających się stopniowo (środki trwałe, przedmioty nietrwałe w użytkowaniu).

5. Przy wypełnianiu arkuszy (kart) spisu stosuje się nazwy i inne szczegółowe określenia składników majątku przyjęte w indeksie materiałów, wyrobów, towarów itp., a w razie braku indeksu — używane w księgowości; również ilości powinny być wyrażone w tych samych jednostkach miary, w jakich są ujmowane w ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej.

6. Wpisanie cen do arkuszy (kart) spisu składników majątku kontrolowanych wyłącznie wartościowo, na przykład towarów w sklepach, powinno być dokonane w czasie spisu z natury przez zespół spisowy.

§ 45. 1. Spis z natury powinien być poddany wyrównawczej kontroli przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub kontrolerów przez niego wyznaczonych. W toku kontroli należy zbadać, czy zespoły spisowe działają zgodnie z przepisami o przeprowadzaniu inwentaryzacji, a zwłaszcza kompletność spisu z natury, prawidłowość ustalenia z natury ilości spisowanych składników majątku oraz prawidłowość wypełniania arkuszy (kart) spisu. Wyrównawczą kontrolą należy objąć również ustalenie ilości składników majątku zawartych w opakowaniach (§ 38). Z wyników kontroli sporządza się protokół. Ponadto na arkuszu (karcie) spisu kontrolujący oznacza swym podpisem pozycje, które zostały skontrolowane.

2. W razie stwierdzenia w toku kontroli lub w późniejszym terminie, że spis z natury w całości lub w części został przeprowadzony nieprawidłowo, kierownik jednostki jest obowiązany zarządzić ponowne przeprowadzenie całości lub odpowiedniej części spisu z natury.

§ 46. Po zakończeniu spisu z natury zespoły spisowe obowiązane są złożyć przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej pisemną informację o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach, a zwłaszcza w zakresie gospodarki składnikami majątku i zabezpieczenia ich przed zniszczeniem lub zagarnięciem, oraz rozliczenie z przydzielonych im arkuszy (kart) spisu.

§ 47. 1. Główny księgowy zarządza wycenę składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisu oraz ustalenie łącznej ich wartości z podziałem według kont syntetycznych, na których składniki te są ewidencjonowane.

2. Główny księgowy może jednak zarządzić:

- 1) niedokonywanie wyceny składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisu, jeżeli w zbiorczych zestawieniach arkuszy (kart) spisu ujęte będą wszystkie spisane składniki majątku z określeniem ich ilości, ceny i wartości,
- 2) zaniechanie wyceny rzeczowych składników majątku na arkuszach (kartach) spisu, jeżeli składniki te są ujęte w urzędzeniu ewidencyjnym zawierającym informację o ich ilości i wartości w dniu, na który przypadł termin inwentaryzacji, a więc umożliwiającym ustalenie również wartościowych różnic inwentaryzacyjnych.

3. Wycena spisu z natury, jak też obliczenie wartości spisanych składników majątku mogą być powierzone właściwym komórkom organizacyjnym jednostki, zespołom spisowym lub jednostkom, których przedmiotem działania jest świadczenie usług inwentaryzacyjnych.

§ 48. 1. Główny księgowy zleca ustalenie różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów i nadwyżek), wynikających z porównania ilości i wartości poszczególnych składników majątku, ustalonych w toku spisu z natury, z ilością i wartością wynikającą z ewidencji tych składników.

2. Różnice inwentaryzacyjne należy ująć w zestawieniach różnic sporządzonych w sposób umożliwiający:

- 1) ustalenie łącznej sumy różnic inwentaryzacyjnych z podziałem jej według poszczególnych kont syntetycznych przewidzianych w planie kont oraz według osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych),
- 2) powiązanie poszczególnych pozycji zestawienia różnic z pozycjami arkuszy (kartami) spisu lub pozycjami ich zbiorczych zestawień wykazującymi różnice.

3. Dla składników majątku kontrolowanych wyłącznie wartościowo ustala się jedynie wartościową różnicę inwentaryzacyjną — niedobór albo nadwyżkę — przez porównanie ogólnej wartości składników majątku wynikającej ze spisu z natury z ich wartością wynikającą z ksiąg rachunkowych.

§ 49. 1. Przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych określa komisja inwentaryzacyjna w protokole, w którym przedstawia także umotywowane wnioski co do sposobu ich rozliczenia (§ 34). W razie ujawnienia niedoborów przekraczających normy ubytków naturalnych, komisja inwentaryzacyjna żąda wyjaśnień na piśmie od osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za stan składników majątku i po rozpatrzeniu wyjaśnień sporządza protokół, w którym uzasadnia powstanie tych niedoborów lub wskazuje, kto zdaniem komisji powinien być obciążony tym niedoborem. Osoby materialnie odpowiedzialne (współodpowiedzialne) za powstanie zawinionego niedoboru obciąża się kwotą obliczoną z zastosowaniem przepisów o pracowniczej odpowiedzialności odszkodowawczej. Jeżeli niedobór powstał w mieniu powierzonym pracownikowi z obowiązkiem zwrotu

lub do wyliczenia się, pracownika obciąża się wartością niedoboru powiększoną o utracone przez jednostkę korzyści. Kwota odszkodowania w tym wypadku nie może być niższa od wartości niedoboru w aktualnej cenie sprzedaży, nie mniejszej jednak od ceny detalicznej; kwotę tę dla używanych składników majątku zużywających się stopniowo należy zmniejszyć o kwotę wynikającą ze stopnia ich rzeczywistego zużycia. Jeżeli na dany składnik majątku brak odrębnej ceny sprzedaży, cenę tę oblicza się przez doliczenie do jego wartości, na przykład w cenie zakupu czy w koszcie wytworzenia, odpowiednich marż handlowych (hurtowej i detalicznej) i podatku obrotowego.

2. Niedobory i nadwyżki inwentaryzacyjne mogą być kompensowane, jeżeli odpowiadają równocześnie wszystkim następującym warunkom:

- 1) zostały stwierdzone w ramach jednego (tego samego) spisu z natury,
- 2) dotyczą jednej osoby materialnie odpowiedzialnej lub jednego zespołu pracowników, którzy przyjęli wspólną odpowiedzialność materialną za powierzone mienie,
- 3) zostały stwierdzone w podobnych składnikach majątku lub dotyczą składników majątku w podobnych opakowaniach, co może uzasadnić możliwość omyłek ze strony osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej).

Ilość oraz wartość niedoborów i nadwyżek podlegających kompensacie ustala się przyjmując za podstawę mniejszą ilość stwierdzonego niedoboru lub nadwyżki i niższą cenę składników majątku wykazujących różnice inwentaryzacyjne.

3. Przepisy ust. 2 nie mają zastosowania do niedoborów i nadwyżek środków trwałych i przedmiotów nie-trwałych w użytkowaniu.

§ 50. Różnice inwentaryzacyjne odpisuje się na podstawie decyzji kierownika jednostki, podjętej na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zaopiniowanej przez głównego księgowego.

§ 51. Można uznać za rzeczywisty stan składników majątku ich stan wynikający z ewidencji, a nie ustalony w drodze spisu z natury, to jest nie ujmować w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych, jeżeli są to różnice drobne, mieszczące się w uznanych przez kierownika jednostki granicach dopuszczalnych błędów pomiaru ilości spisywanych z natury składników majątku, i jeżeli różnice te zostaną ujęte w odrębnym zestawieniu różnic inwentaryzacyjnych.

§ 52. Przepisy § 48–51 mają odpowiednie zastosowanie do niedoborów lub nadwyżek ustalonych w inny sposób niż w drodze inwentaryzacji.

Rozdział 3

Inwentaryzacja środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz innych należności i zobowiązań.

§ 53. 1. Inwentaryzacja środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz innych należności i zobowiązań polega na uzyskaniu pisemnej

informacji o ich stanie w księgach rachunkowych kontrahentów jednostki oraz ustaleniu i wyjaśnieniu różnic w stosunku do stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych jednostki

2 Czynności, o których mowa w ust 1, należą do obowiązków głównego księgowego

§ 54 Ustalenie i uzgodnienie stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych i kredytów bankowych przeprowadza się bieżąco, na podstawie otrzymywanych wyciągów bankowych. Jednostka jest obowiązana na każde żądanie banku uzgodnić saldo rachunków i kredytów bankowych oraz potwierdzić na piśmie ich wysokość lub zgłosić zastrzeżenia

§ 55 1 W celu ustalenia rzeczywistego stanu rozrachunków z odbiorcami i dostawcami, regulowanych w trybie bezpośredniego inkasa bankowego, oraz wszelkich innych należności i zobowiązań jednostka wierzyciel ma obowiązek wezwać jednostkę dłużnika do potwierdzenia na piśmie zgodności salda, przesyłając wykaz pozycji składających się na to saldo. Nie zwalnia to jednak jednostki dłużnika od obowiązku wezwania jednostki wierzyciela do potwierdzenia salda, jeżeli jednostka wierzyciel nie wykona tego obowiązku w czasie umożliwiającym jednostce dłużnikowi sporządzenie bilansu w terminie. Jednostka wezwana do potwierdzenia salda jest obowiązana w ciągu 10 dni od daty otrzymania zawiadomienia potwierdzić zgodność salda lub też zgłosić zastrzeżenia, przy czym obowiązek potwierdzenia salda istnieje na każde żądanie kontrahenta, niezależnie od ustalonych terminów inwentaryzacji rozrachunków.

2 Ustalenie stanu należności i zobowiązań regulowanych w trybie pośredniego inkasa bankowego następuje na podstawie okresowych zawiadomień banku.

3 Ustalenie stanu należności i zobowiązań z organami podatkowymi oraz zakładami ubezpieczeń majątkowych i osobowych polega na

- 1) przedstawieniu na piśmie organom podatkowym lub zakładom ubezpieczeń majątkowych i osobowych wykazu dokonanych albo otrzymanych wpłat w okresie od początku roku do dnia uzgodnienia i uzyskaniu potwierdzenia ich wysokości, z tym że obowiązek uzgodnienia ciąży na obu stronach,
- 2) porównaniu sumy wpłat otrzymanych lub dokonanych, o której mowa w pkt 1, ze zweryfikowaną w drodze badania odpowiednich dokumentów sumą podlegającą wpłaceniu za okres objęty uzgodnieniem i wprowadzeniu różnicy,
- 3) wyprowadzeniu końcowego salda należności lub zobowiązań z uwzględnieniem ich salda początkowego, wpłat i wypłat wymienionych w pkt 1 oraz różnicy, o której mowa w pkt 2 tak wyprowadzone saldo końcowe przyjmuje się za rzeczywisty stan należności lub zobowiązań

§ 56 Za stan rzeczywisty, nie wymagający pisemnego potwierdzenia przez kontrahentów, można przyjąć stan należności i zobowiązań wynikający z ksiąg rachunkowych jednostki

- 1) uregulowanych do dnia sporządzenia bilansu,

- 2) nie przekraczających 30 000 zł,

- 3) dotyczących osób fizycznych oraz jednostek gospodarki nie uspołecznionej, nie prowadzących ksiąg rachunkowych

§ 57 Jeżeli saldo należności lub zobowiązań nie wykazuje zmian w ciągu trzech miesięcy i nie przekracza 300 zł może być odpisane na straty lub zyski. Nie mogą być jednak odpisane salda rozrachunków z tytułu podatkowych i niepodatkowych rozliczeń z budżetem, składek ubezpieczeniowych i rozrachunków z pracownikami jednostki, pozostającymi nadal w stosunku pracy, niezależnie od wysokości sald oraz sald rozrachunków z innymi osobami fizycznymi i jednostkami gospodarki nie uspołecznionej, jeżeli wysokość sald rozrachunków przekracza 100 zł

Rozdział 4

Inwentaryzacja innych aktywów i pasywów.

§ 58 1. Inwentaryzację aktywów i pasywów, których stan rzeczywisty nie podlega ustaleniu w drodze spisu z natury lub pisemnej informacji kontrahentów jednostki, przeprowadza się w drodze weryfikacji ich stanu ewidencyjnego, polegającej na porównaniu go z odpowiednimi dowodami

2. Weryfikacją stanu ewidencyjnego obejmuje się w szczególności

- 1) rzeczowe składniki majątku przejściowo znajdujące się poza jednostką, na przykład środki trwałe wydzierżawione, materiały w drodze, oraz trudno dostępne, na przykład budowle podziemne,
- 2) place, grunty i tereny,
- 3) udziały w obcych jednostkach, wartości niematerialne i prawne, inne wartości trwałe oraz rozliczenia międzyokresowe kosztów,
- 4) niematerialne składniki majątku, jak na przykład prace naukowo-badawcze, prace projektowe, usługi w toku wykonywania,
- 5) fundusze specjalne, rezerwy i dochody przyszłych okresów,
- 6) zobowiązania z tytułu dostaw nie fakturowanych,
- 7) roszczenia z tytułu niedoborów i szkód oraz roszczenia sporne,
- 8) rozpoczęte inwestycje i rozpoczęte remonty, jeżeli są finansowane ze środków funduszy specjalnych,
- 9) należności lub zobowiązania wobec organów podatkowych z tytułów, z których jednostka jest płatnikiem w rozumieniu przepisów o zobowiązaniach podatkowych,
- 10) dane podlegające wykazaniu w sprawozdaniach finansowych, wynikające z ewidencji na kontach pozabilansowych.

§ 59. 1. Inwentaryzacja przeprowadzana w drodze weryfikacji należy do obowiązków głównego księgowego. Jej wyniki ujmuje się w odpowiednim protokole. W wypadkach uzasadnionych (stopień zaawansowania prac naukowo-badawczych, prac projektowych itp.) weryfikacja może być zlecona właściwym komórkom organizacyjnym jednostki lub rzeczoznawcom.

2. Weryfikacja stanu aktywów i pasywów, których wartość podlega sukcesywnemu zmniejszeniu na skutek zużycia lub zachowania w koszty, zwanych dalej „rozliczeniami”, obejmuje również ustalenie, czy:

- 1) nie upłynął termin rozliczeń lub czy dalsze rozliczenie znajduje gospodarcze uzasadnienie, na przykład rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji, w razie gdy produkcja ta została zaniechana,
- 2) rozliczenie przebiega w sposób prawidłowy, to znaczy czy pierwotnie przyjęta wysokość stawek odpisów jest dostosowana do wysokości sumy pozostającej do rozliczenia oraz do zamierzonego czasu rozliczenia lub do przyjętej podstawy rozliczeń, na przykład przy rozliczeniach według stawek na jednostkę produkcji.

W razie stwierdzenia nieprawidłowego przebiegu rozliczeń należy poddać rewizji dotychczasowe stawki odpisów. Dotyczy to nie tylko przyszłych, lecz także bieżącego okresu sprawozdawczego.

Rozdział 5

Uproszczenia inwentaryzacji.

§ 60. 1. Kierownik jednostki może na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego, zezwolić na przeprowadzanie inwentaryzacji składników majątku wymienionych w § 61—66 w sposób uproszczony.

2. Ujawnione w toku uproszczonej inwentaryzacji różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w odrębnych zestawieniach różnic. Przepisy § 37—51 stosuje się odpowiednio.

§ 61. 1. Uproszczona inwentaryzacja trwale oznaczonych numerami inwentarzowymi środków trwałych oraz przedmiotów nietrwałych użytkowanych na terenie jednostki polega na sprawdzeniu prawidłowości ich ewidencji księgowej przez bezpośrednie porównanie jej danych ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu różnic inwentaryzacyjnych.

2. Dokonanie inwentaryzacji (ust. 1) oraz data jej przeprowadzenia powinny być potwierdzone na kontach analitycznych podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) lub w sporządzonym w tym celu protokole określającym zakres przeprowadzonej inwentaryzacji.

§ 62. 1. Uproszczona inwentaryzacja przedmiotów nietrwałych wydanych do stałego użytkowania określonym pracownikom jednostki (odzież, narzędzia itp.), jak też innych składników majątku wydanych poza jednostkę,

na przykład chałupnikom, na wystawy lub targi, polega na porównaniu stanu tych składników majątku według danych ewidencji z dokumentami zawierającymi pokwitowanie ich pobrania (książeczkami narzędziowymi, listami wydanej odzieży itp.). Z porównania tego należy sporządzić protokół określający zakres przeprowadzonej inwentaryzacji.

2. Warunkiem przeprowadzania uproszczonej inwentaryzacji składników majątku wymienionych w ust. 1 jest stosowanie systematycznej, nie zapowiedzianej kontroli stanu posiadania składników majątku przez poszczególne odpowiedzialne za nie osoby. Kontrola ta powinna być dokonywana wrywkowo z częstotliwością i w zakresie zapewniającym weryfikację danych ewidencji, a jej wyniki należy ujmuwać w odpowiednim protokole.

§ 63. 1. Uproszczona inwentaryzacja książek, czasopism i innych druków wchodzących w skład biblioteki jednostki polega na sprawdzeniu prawidłowości ich ewidencji przez porównanie zapisów w księdze inwentarzowej biblioteki ze stanem rzeczywistym i kartami książek lub kartami czytelników oraz na wrywkowym sprawdzeniu zgodności zapisów w kartach książek lub kartach czytelników ze stanem rzeczywistym.

2. Dokonanie inwentaryzacji (ust. 1) oraz data jej przeprowadzenia powinny być potwierdzone w księdze inwentarzowej biblioteki podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby majątkowo odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) lub ujęte w sporządzonym w tym celu protokole określającym zakres inwentaryzacji.

3. Zasady ustalone w ust. 1 i 2 nie dotyczą książek, czasopism i innych druków, dla których odrębne przepisy ustalają odmienne zasady inwentaryzacji materialów bibliotecznych.

§ 64. 1. Uproszczona inwentaryzacja małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku polega na porównaniu danych ewidencji ze stanem rzeczywistym; w trakcie inwentaryzacji:

- 1) porównuje się dane zleceń produkcyjnych z odpowiadającymi im rzeczowymi składnikami majątku,
- 2) ustala się rzeczowe składniki majątku objęte zakończonymi lub zaniechanymi zleceniami produkcyjnymi,
- 3) ustala się przez porównanie z dokumentacją produkcyjną dla poszczególnych zleceń ilość półfabrykatów lub innych elementów wytwarzanych produktów, będących brakami produkcyjnymi lub stanowiących niedobory lub nadwyżki.

2. Stwierdzone w czasie inwentaryzacji braki produkcyjne, niedobory i nadwyżki oraz składniki majątku objęte zleceniami zakończonymi lub zaniechanymi powinny być uwidocznione w odrębnych arkuszach (kartach) spisu, a następnie wyjaśnione i ujęte w księgach rachunkowych w sposób określony w planie kont.

3. Dokonanie uproszczonej inwentaryzacji małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku oraz data jej przeprowadzenia powinny być potwierdzone podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby odpowiedzialnej za

produkcję w ewidencji zleceń produkcyjnych lub w sporządzonym w tym celu protokole określającym zakres inwentaryzacji.

§ 65 Zespoły spisowe mogą posługiwać się danymi kont analitycznych o stanie określonych imiennie składników majątku spisywanych z natury, jeżeli uzasadniają to warunki ich przechowywania lub pomiaru oraz stworzony zostanie sprawnie działający system kontroli zapewniający ujęcie w arkuszach (kartach) spisu rzeczowego stanu tych składników.

§ 66. 1 Materiały, towary, wyroby gotowe i półfabrykaty mogą być inwentaryzowane metodą wyrwykową polegającą na ustalaniu rzeczowego stanu na dzień inwentaryzacji niektórych tylko składników objętych inwentaryzacją aktywów. Materiały, towary, wyroby gotowe i półfabrykaty inwentaryzowane metodą wyrwykową należy tak dobrać, aby cel inwentaryzacji, o którym mowa w § 29, został spełniony. Na przykład wyrwykowo inwentaryzuje się niektóre rodzaje materiałów objętych ewidencją na jednym koncie syntetycznym, o wartości stanowiącej znaczną część salda tego konta zużywanych lub sprzedawanych w dużych ilościach, oraz materiały podobne.

2 Przy dokonywaniu inwentaryzacji metodą wyrwykową za rzeczywisty stan składników majątku nie objętych inwentaryzacją uważa się ich stan ewidencyjny.

3 Składniki majątku inwentaryzowane w danym roku metodą wyrwykową należy objąć w roku następnym inwentaryzacją pełną.

4 Inwentaryzacja metodą wyrwykową nie może być stosowana w razie przekazania materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów innej jednostce lub zmiany osoby materialnie za nie odpowiedzialnej. W takich wypadkach składniki majątku należy inwentaryzować stosując metodę inwentaryzacji pełnej.

Rozdział 6

Terminy i częstotliwość inwentaryzacji.

§ 67. 1. Kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego określa terminy i częstotliwość inwentaryzacji.

2. Przy ustalaniu terminów i częstotliwości inwentaryzacji należy stosować następujące zasady, z zastrzeżeniem przepisu § 30 ust 2

- 1) inwentaryzację budynków, budowli i zasadzeń wieloletnich należy przeprowadzać nie rzadziej niż co 4 lata, a pozostałych środków trwałych oraz przedmiotów niematerialnych w użytkowaniu — nie rzadziej niż co drugi rok z tym jednak że inwentaryzację materiałów bibliotecznych należy przeprowadzać w terminach określonych w przepisach szczególnych,
- 2) inwentaryzację produkcji w toku należy przeprowadzać w każdym półroczu, a w wypadkach ekonomicznie uzasadnionych — raz do roku, nie wcześniej jednak niż na jeden miesiąc przed zakończeniem półrocza lub roku
- 3) inwentaryzację pozostałych aktywów i pasywów należy przeprowadzać nie rzadziej niż raz w roku,

- 4) inwentaryzację materiałów, półfabrykatów i wyrobów gotowych, których różnice inwentaryzacyjne w sposób istotny mogą wpływać na wynik finansowy jednostki, należy przeprowadzać w kwartale kończącym rok sprawozdawczy,
- 5) składniki majątku wymagające szczególnej ochrony należy inwentaryzować częściej niż raz w roku w terminach nie zapowiadanych tak aby zapewniona została skuteczna ochrona społecznego,
- 6) inwentaryzację składników majątku należy przeprowadzać na dzień zmiany osoby materialnie za nie odpowiedzialnej a także na dzień, w którym na skutek wypadków losowych lub innych przyczyn, na przykład kradzieży, część z nich została zniszczona, uszkodzona lub przywłaszczona, można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników majątku na dzień zmiany osoby materialnie za nie odpowiedzialnej, jeżeli zmiana następuje na okres nie dłuższy niż 35 dni, a osoby przekazująca i przejmująca zawarły umowę o wspólnej odpowiedzialności za powierzone imienie,
- 7) w razie stosowania wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone imienie inwentaryzację składników majątku należy przeprowadzać również w terminach ustalonych w przepisach normujących zasady wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników,
- 8) inwentaryzacja przeprowadzona w terminach o których mowa w pkt 6 i 7, zastępuje inwentaryzację, jaką w danym okresie należałoby przeprowadzić zgodnie z przepisami pkt 1—4, jeżeli jej zakres i termin na to pozwala,
- 9) terminy inwentaryzacji powinny być tak ustalone, aby takie same składniki majątku powierzone jednej osobie materialnie odpowiedzialnej (zespółowi osób współodpowiedzialnych) objęte zostały spisem z natury w jednym terminie w jednym terminie należy inwentaryzować również takie same składniki majątku powierzone różnym osobom materialnie odpowiedzialnym (zespółowi osób współodpowiedzialnych), lecz znajdujące się w położonych w pobliżu siebie komórkach organizacyjnych jednostki, chyba że stworzone zostaną warunki wykluczające samowolne przesuwanie składników majątku (poufny termin rozpoczęcia spisu z natury, odpowiednio zabezpieczone pomieszczenia, w których dokonuje się spisu z natury itp.), w komórkach organizacyjnych jednostki wszystkie składniki majątku kontrolowane wyłącznie wartościowo, na przykład środki pieniężne, towary, opakowania w sklepach, należy objąć spisem z natury w jednym terminie,
- 10) jeżeli określone składniki majątku są inwentaryzowane tylko raz w roku okres, jaki upływa między dwiema kolejnymi inwentaryzacjami, powinien być tak ustalony, aby zapewniona była skuteczna ochrona mienia i realność bilansu.

Rozdział 7

Szczegółowe zasady przeprowadzania inwentaryzacji ciągłej.

§ 68. 1. Kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego może zezwolić na stosowanie inwentaryzacji ciągłej własnych lub obcych materiałów, towarów, wyrobów gotowych, półfabrykatów oraz trwale oznaczonych

numerami inwentarzowymi środków trwałych i przedmiotów nietrwałych w użytkowaniu, zwanych w dalszym ciągu niniejszego rozdziału „środkami”.

2. Inwentaryzację ciągłą mogą stosować jednostki, które zorganizowały gospodarkę zapasami środków i ich ewidencję w sposób zapewniający prawidłowe stosowanie inwentaryzacji ciągłej, a w szczególności:

- 1) prowadzą bieżąco ilościową ewidencję środków na podstawie sprawnie działającego systemu sporządzania i kontroli dokumentacji źródłowej, a w jednostkach prowadzących, zgodnie z planem kont, wyłącznie wartościową ewidencję środków — ewidencja ta zapewnia bieżące ustalanie wartości środków w każdym punkcie ich sprzedaży lub magazynowania,
- 2) prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową środków w sposób umożliwiający ustalanie na dzień dokonywania spisu z natury dla każdej inwentaryzowanej grupy środków ich ilości i wartości, a tym samym na wyprowadzenie ilościowych i wartościowych różnic inwentaryzacyjnych; warunek ten może nie być zachowany dla różnic wartościowych, jeżeli nie wcześniej niż na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego koniec każdego roku zostanie przeprowadzona weryfikacja stanu wartościowego poszczególnych środków, tj. zostanie ustalone, czy wartość stanu końcowego danego środka równa się ilości pomnożonej przez właściwe ceny, a ewentualne różnice zostaną rozliczone według zasad ustalonych dla różnic inwentaryzacyjnych,
- 3) co miesiąc lub bieżąco uzgadniają ewidencję ilościowo-wartościową z ewidencją ilościową objętych inwentaryzacją ciągłą grup środków,
- 4) posiadają bieżąco aktualizowany wykaz pól spisowych określający znajdujące się na nich środki,
- 5) posiadają przepisy wewnętrzne, które zapewniają prawidłowe stosowanie inwentaryzacji ciągłej, zgodnie z jej poufnym planem.

§ 69. Inwentaryzacja ciągła środków polega na:

- 1) dokonywaniu systematycznie w ciągu okresu inwentaryzacyjnego w różnych, planowo określonych terminach, spisów z natury poszczególnych składników środków w taki sposób, aby wszystkie środki (inwentaryzacja pełna) lub ważniejsze z nich (inwentaryzacja wyrównoważona) w ciągu tego okresu zostały objęte inwentaryzacją z wyznaczoną częstotliwością,
- 2) bieżącym ustalaniu i rozliczaniu ilościowych i wartościowych różnic inwentaryzacyjnych, z tym że:
 - a) różnic ilościowych nie ustalają jednostki prowadzące wyłącznie wartościową ewidencję środków,
 - b) jednostki dokonujące weryfikacji wartości środków raz w roku (§ 68 ust. 2 pkt 2) mogą ustalać wartościowe różnice inwentaryzacyjne tylko na dzień tej weryfikacji.

§ 70. 1. Do przeprowadzenia inwentaryzacji ciągłej kierownik jednostki, na wniosek głównego księgowego, powołuje stałą komórkę inwentaryzacji ciągłej, do której obowiązków należy:

- 1) sporządzanie rocznego planu inwentaryzacji ciągłej, bieżące jego aktualizowanie i ewidencja wykonania,

- 2) kierowanie pracą zespołów spisowych,
- 3) wyrównoważona kontrola prawidłowości przeprowadzania inwentaryzacji ciągłej.

2. Roczny plan inwentaryzacji ciągłej zatwierdza kierownik jednostki po zaopiniowaniu go przez głównego księgowego. Plan ten jest poufny i może być znany tylko kierownikowi jednostki, głównemu księgowemu, przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej oraz kierownikowi komórki inwentaryzacji ciągłej.

3. Przy ustalaniu rocznego planu inwentaryzacji ciągłej, jego aktualizacji i wyznaczaniu terminów oraz częstotliwości spisów poszczególnych środków należy uwzględnić warunki składowania (pomieszczenia zamknięte, otwarte), sezonowość tworzenia zapasów, wartość spisowanych środków, techniczne ułatwienia w dokonywaniu spisu (przeprowadzanie spisu środków leżących na zwalchach w chwili minimalnego stanu zapasu) i pory roku, na przykład w okresie wiosennym, letnim i jesiennym należy objąć inwentaryzacją ciągłą środki składowane na wolnym powietrzu.

§ 71. Na podstawie planu inwentaryzacji ciągłej oraz meldunków o stanie minimalnych zapasów kierownik komórki inwentaryzacji ciągłej ustala zadania dla poszczególnych zespołów spisowych, zawiadamiając członków zespołu spisowego, jakie środki w danym dniu powinny być spisane. Jednocześnie udostępnia on zespołowi spisowemu plan sytuacyjny w celu wskazania miejsc składowania środków podlegających spisaniu.

§ 72. Środki przechowywane w magazynach wysokiego składowania o zautomatyzowanej lub zmechanizowanej technice przyjmowania i wydawania mogą być inwentaryzowane metodą inwentaryzacji ciągłej bez zachowania przepisów § 66 ust. 3 i § 67 ust. 2 pkt 5, pod warunkiem że:

- 1) wszystkie środki objęte będą inwentaryzacją co najmniej raz w ciągu trzech lat,
- 2) wskazane środki wymagające szczególnej ochrony będą inwentaryzowane nie rzadziej niż raz w roku,
- 3) każdorazowo objęte będą inwentaryzacją środki, które zgodnie z danymi ewidencji zostały całkowicie rozchodowane (wykazują stan zerowy);
- 4) w razie gdy stwierdzone zostaną poważne niedobory, przekraczające wysokość ustaloną w przepisach wewnętrznych, wszystkie środki objęte będą pełną inwentaryzacją okresową w roku stwierdzenia tych niedoborów.

§ 73. Do inwentaryzacji ciągłej stosuje się odpowiednio przepisy rozdziałów 1—6.

DZIAŁ IV

Wycena aktywów i pasywów.

Rozdział 1

Ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów.

§ 74. 1. Rzeczowe składniki majątku ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości stanowiącej iloczyn ilości i cen ich zakupu lub nabycia albo kosztów ponie-

sionych przy ich wytworzeniu we własnym zakresie, określonych w rozdziale 2. Wartość rzeczowych składników majątku otrzymanych nieodpłatnie jednostka otrzymująca ustala jako iloczyn ilości i ceny ich zakupu lub nabycia albo kosztów wytworzenia we własnym zakresie przez jednostkę przekazującą, a w razie braku tych danych — w drodze oszacowania.

2. Przez cenę zakupu lub nabycia albo koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 1, rozumie się również stałą cenę ewidencyjną skorygowaną o różnicę między tą ceną a ceną zakupu lub nabycia albo kosztami wytworzenia, zwaną dalej „odchyleniem od ceny ewidencyjnej.”

3. Przy ustalaniu wartości pozostałości rzeczowych składników majątku wycenionych w sposób podany w ust. 1, w razie gdy ceny zakupu lub nabycia albo koszty wytworzenia jednakowych składników majątku są różne, wartość ich rozchodu (wydania, zużycia) można obliczać:

- 1) w stałych cenach ewidencyjnych skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych w sposób ustalony w planie kont,
- 2) po cenach lub kosztach przeciętnych, to jest ustalonych w wysokości średniej ważonej cen (kosztów) danego składnika majątku w okresie dokonywania rozchodu,
- 3) według zasady, że rozchód składników majątku wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników majątku, które jednostka najwcześniej kupiła, wytworzyła lub otrzymała,
- 4) według zasady, że rozchód składników majątku wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników majątku, które jednostka najpóźniej kupiła, wytworzyła lub otrzymała.

4. Wartość ujętych w księgach rachunkowych rzeczowych składników majątku zużywających się stopniowo zmniejsza się o odpisy z tytułu umorzenia, jeżeli odrębne przepisy ustaliły obowiązek ich umarzenia. Rzeczowe składniki majątku, które są całkowicie umorzone, ujmują się w księgach rachunkowych do dnia zakończenia ich likwidacji.

§ 75. 1. Środki pieniężne ewidencjonuje się w księgach rachunkowych w ich wartości nominalnej, z tym że przychody i rozchody walut obcych ustala się w wartości wynikającej z ich każdorazowo obowiązujących urzędowych kursów. Wartość stanu walut obcych ustala się według obowiązującego kursu przynajmniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (§ 26).

2. Różnice kursowe rozliczane są według zasad określonych w odrębnych przepisach.

§ 76. Należności i zobowiązania ujmują się w księgach rachunkowych w wartości ustalonej przy ich powstaniu. Do należności i zobowiązań w walutach obcych stosuje się odpowiednio przepisy § 75. Należności i zobowiązania przedawnione lub umorzone oraz należności nieściągalne nie mogą być zaliczone do aktywów lub pasywów jednostek.

§ 77. Niematerialne składniki majątku (udziały w obcych jednostkach, wartości niematerialne i prawne, inne wartości trwałe) ujmują się w księgach rachunkowych

stosując odpowiednio przepisy § 74 ust. 1 i 4 oraz § 75 i 76.

§ 78. Fundusze własne ogólnego przeznaczenia (statutowy, udziałowy, zasobowy itp.) i fundusze specjalne ujmują się w księgach rachunkowych w wysokości ustalonej zgodnie z przepisami o gospodarce finansowej jednostki lub w jej statucie.

§ 79. 1. Przyjęte za podstawę ujęcia w księgach rachunkowych zasady ustalania wartości aktywów i ich umorzenia oraz wartości pasywów, a w tym także rodzaje cen lub kosztów wymienionych w § 74 ust. 3, nie mogą być zmieniane w ciągu roku.

2. Wartość składników majątku ustalona według zasad określonych w § 74 ulega zmianie, gdy odrębne przepisy wprowadzą obowiązek ich przeszacowania. Przeszacowanie następuje według zasad określonych tymi przepisami.

3. Wartość rzeczowych składników, która uległa obniżeniu na skutek uszkodzenia, zepsucia, długotrwałego przechowywania lub z innych powodów, ustala się w drodze komisijnego oszacowania; nie dotyczy to środków trwałych i przedmiotów nietrwałych w użytkowaniu. Kwoty odpowiadające obniżeniu wartości rzeczowych składników majątku ujmują się w księgach rachunkowych w sposób określony w planie kont.

Rozdział 2

Szczegółowe zasady wyceny niektórych aktywów i pasywów.

§ 80. 1. Wartość początkową nowego lub zakupionego używanego środka trwałego, a także inwestycji w obcych środkach trwałych, ustala się w wysokości poniesionych kosztów inwestycji, z zastosowaniem zasad wyceny określonych w przepisach o rozliczaniu kosztów działalności inwestycyjnej.

2. Wartość początkową zmodernizowanego środka trwałego, którego unowocześnienie sfinansowano ze środków inwestycyjnych, ustala się w jego wartości początkowej przed modernizacją, zwiększonej o nadwyżkę kosztów unowocześnienia nad jego umorzeniem do czasu modernizacji.

3. Wartość początkową używanego środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie ustala się w jego wartości początkowej, ujętej w księgach rachunkowych jednostki przekazującej.

4. Wartość początkową używanego środka trwałego otrzymanego w zamian za środek trwały oddany do remontu w drodze wymiany ustala się w wysokości ceny stosowanej przy zakupie takiego samego środka trwałego w dniu jego otrzymania.

§ 81. 1. Jednostki obowiązane do umarzenia środków trwałych i inwestycji w obcych środkach trwałych usta-

lają ich umorzenie według zasad i stawek amortyzacyjnych określonych odrębnymi przepisami.

2. Umorzenie środków trwałych zmniejsza się o koszty ich modernizacji pokryte ze środków inwestycyjnych. Przepis § 80 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

3. Umorzenie używanego środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie ustala się w wysokości wynikającej z ksiąg rachunkowych jednostki przekazującej, a w razie braku odpowiednich danych — w drodze oszacowania, z zastosowaniem zasad i stawek amortyzacyjnych określonych odrębnymi przepisami.

4. Umorzenie środka trwałego otrzymanego w zamian za środek oddany do remontu w drodze wymiany przyjmuje się w kwocie równej różnicy między jego wartością początkową, ustaloną w sposób określony w § 80 ust. 4, a wartością początkową środka trwałego oddanego do remontu w drodze wymiany, zmniejszoną o umorzenie tego środka

§ 82. Wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych ustala się z zastosowaniem zasad wyceny określonych przepisami o rozliczaniu kosztów działalności inwestycyjnej. Jednostki obowiązane do umarzania wartości niematerialnych i prawnych ustalają umorzenie tych wartości według zasad i stawek amortyzacyjnych określonych odrębnymi przepisami.

§ 83. Rozpoczęte inwestycje wycenia się w wysokości kosztów poniesionych na realizację obejmującego je zadania inwestycyjnego i zmniejszonych o koszt przekazanych do użytkowania środków trwałych, środków obrotowych lub innych efektów uzyskanych z tego zadania inwestycyjnego, z zastosowaniem zasad wyceny określonych przepisami o rozliczeniu kosztów działalności inwestycyjnej.

§ 84. Przepis § 83 stosuje się odpowiednio do rozpoczętych remontów, jeżeli finansowane są ze środków funduszy specjalnych.

§ 85. 1. Zakupione materiały, przedmioty nietrwałe oraz maszyny i urządzenia nie będące środkami trwałymi jednostki wycenia się według cen nabycia. Przez cenę nabycia rozumie się cenę zakupu podaną w fakturze dostawcy, zwiększoną o koszty zakupu. Przez cenę nabycia rozumie się także stałą cenę ewidencyjną, skorygowaną o odchylenia ceny ewidencyjnej od ceny nabycia, jeżeli plan kont przewiduje rozliczanie w czasie tych odchyleń. Jeżeli stała cena ewidencyjna ustalona jest na poziomie cen zakupu, za cenę nabycia uważa się cenę ewidencyjną skorygowaną o koszty zakupu i odchylenia ceny ewidencyjnej od ceny zakupu, gdy plan kont przewiduje rozliczanie w czasie kosztów zakupu i odchyleń od cen ewidencyjnych.

2. Składniki majątku wymienione w ust. 1 mogą być wyceniane według cen zakupu, jeżeli plan kont przewiduje odpisanie kosztów ich zakupu w okresie sprawozdawczym, w którym koszty te poniesiono

3. Składniki majątku wymienione w ust. 1, wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie, wycenia się

według cen ich sprzedaży stosowanych przy sprzedaży zewnętrznej (sprzedaży innym jednostkom) lub w technicznym koszcie wytworzenia, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią.

§ 86. Odpadki użytkowe wycenia się według cen ich sprzedaży zmniejszonych o podatek obrotowy oraz przewidywane koszty przygotowania ich do sprzedaży oraz koszty sprzedaży, a jeżeli koszty te są nieznaczące — według cen sprzedaży zmniejszonych o podatek obrotowy. W razie braku cen sprzedaży, odpadki użytkowe wycenia się w wartości wynikającej z oszacowania, uwzględniającego ich przydatność do dalszego wykorzystania.

§ 87. 1. Wartość przedmiotów nietrwałych w użytkowaniu ustaloną w sposób określony przepisami § 85, zwaną dalej „wartością początkową”, zmniejsza się o odpisy z tytułu ich umorzenia.

2. Stosuje się następujące metody ustalania umorzenia przedmiotów nietrwałych:

- 1) odpisywanie pełnej wartości początkowej przedmiotów z dniem ich likwidacji,
- 2) odpisywanie stopniowe części wartości początkowej przedmiotów w kolejnych okresach sprawozdawczych, jednak przez okres nie dłuższy niż 3 lata, a w wypadkach uzasadnionych możliwością długotrwałego ich eksploatacji — 5 lat, proporcjonalnie do ilości lub czasu wytwarzania produktów, które mają być za pomocą tych przedmiotów wytworzone,
- 3) odpisywanie w równych ratach części wartości początkowej przedmiotów w kolejnych okresach sprawozdawczych, proporcjonalnie do przewidywanego czasu ich użytkowania, jednak przez okres nie dłuższy niż 10 lat,
- 4) odpisywanie pełnej wartości początkowej przedmiotów z dniem rozpoczęcia ich użytkowania i zaliczanie jej do kosztów jednostki,
- 5) odpisywanie pełnej wartości początkowej przedmiotów z dniem rozpoczęcia ich użytkowania i zaliczanie jej do rozliczeń międzyokresowych kosztów jednostki,
- 6) odpisywanie wartości początkowej przedmiotów w dwu równych ratach; pierwszego odpisu dokonuje się z dniem oddania przedmiotu do użytkowania, drugiego — po potrąceniu ewentualnej wartości odpadków — z dniem likwidacji przedmiotu.

3. Umorzenie przedmiotów nietrwałych:

- 1) jednostek i zakładów budżetowych oraz służących działalności finansowanej z funduszy specjalnych — należy ustalać metodą określoną w ust. 2 pkt 4,
- 2) zaliczonych do narzędzi i przyrządów specjalnych — należy ustalać metodą określoną w ust. 2 pkt 2.

Dla pozostałych przedmiotów nietrwałych kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego określa, które z metod wymienionych w ust. 2 należy stosować do obliczania umorzenia określonych grup przedmiotów nietrwałych.

§ 88. Produkty gotowe własnej produkcji, to jest wyroby gotowe, zakończone roboty, wykonane usługi,

zakonczone prace naukowo-badawcze, zakonczone prace projektowe itp., zwane dalej „produktami gotowymi”, ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości odpowiadającej rzeczywistemu technicznemu kosztowi ich wytworzenia. Za rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produktów gotowych uważa się również stałą cenę ewidencyjną skorygowaną o odchylenie ceny ewidencyjnej od technicznego kosztu wytworzenia.

§ 89. 1. W jednostkach, które stosownie do postanowień obowiązującego je planu kont sporządzają wynikową kalkulację kosztów poszczególnych produktów gotowych lub ich grup, za techniczny koszt wytworzenia produktów gotowych uważa się poniesione na ich wytworzenie koszty bezpośrednie i koszty wydziałowe (koszty podstawowe, koszty wydziałowe ruchu i koszty ogólnowydziałowe); za koszty wydziałowe uważa się w innych jednostkach niż przemysłowe koszty będące ich odpowiednikiem, na przykład koszty ogólne budowli jednostki budowlanej, koszty zakładów jednostki badawczej.

2. Jeżeli rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produktu gotowego w jednostkach wymienionych w ust. 1 jest wyższy od jego ceny sprzedaży zmniejszonej o podatek obrotowy lub zwiększonej o dotacje przedmiotowe, a także skorygowanej o różnice wyrównawcze cen wewnętrznych, wycenia się go na koniec roku sprawozdawczego w cenie sprzedaży skorygowanej o podatek obrotowy lub dotacje przedmiotowe i różnice wyrównawcze cen wewnętrznych.

3. Jeżeli przy produkcji seryjnej wyrobów, prac naukowo-badawczych itp. niemożliwe jest przed zakończeniem całej serii wyrobów, pracy naukowo-badawczej itp. skalkulowanie rzeczywistego technicznego kosztu wytworzenia już wyprodukowanych wyrobów, zakończonych etapów pracy naukowo-badawczej itp., to w jednostkach wymienionych w ust. 1 wycenia się je według planowanego technicznego kosztu wytworzenia, a w razie jego nieustalania — według rzeczywistego technicznego kosztu wytworzenia takich samych produktów gotowych w poprzednim okresie sprawozdawczym, z tym jednak że odpowiednia część przekroczenia kosztów z tytułu odstępstw od przyjętej technologii (zakresu pracy itp.), strat na brakach, narzutów kosztów wydziałowych itp. zwiększa wartość produktów gotowych.

§ 90. 1. W jednostkach, które stosownie do postanowień obowiązującego je planu kont nie sporządzają wynikowej kalkulacji kosztów produktów gotowych lub ich grup, lecz prowadzą ewidencję kosztów rozliczonych, za rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produktów gotowych uważa się ich cenę sprzedaży zmniejszoną o podatek obrotowy i narzuty kosztów sprzedaży oraz kosztów ogólnozakładowych (kosztów będących odpowiednikiem kosztów ogólnozakładowych w innych jednostkach niż przemysłowe), a zwiększoną o dotacje przedmiotowe i skorygowaną o różnice wyrównawcze cen wewnętrznych.

2. Narzuty kosztów sprzedaży i ogólnozakładowych, o których mowa w ust. 1, ustala się w kwocie odpowiadającej procentowi ceny sprzedaży produktu gotowego, w jakim łączne koszty sprzedaży lub koszty ogólnozakładowe jednostki w okresie sprawozdawczym pozostają do osiągniętych w nim łącznych przychodów ze sprzedaży produktów. Zarówno cenę sprzedaży produktu, jak i łączne przychody ze sprzedaży produktów przy obli-

czaniu narzutów, zmniejsza się o podatek obrotowy, zwiększa o dotacje przedmiotowe i koryguje o różnice wyrównawcze cen wewnętrznych.

3. W jednostkach, które stosownie do postanowień obowiązującego je planu kont nie sporządzają wynikowej kalkulacji kosztów produktów gotowych lub ich grup i nie prowadzą ewidencji kosztów rozliczonych, za rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produktów gotowych uważa się ich cenę sprzedaży zmniejszoną o podatek obrotowy, zwiększoną o dotacje przedmiotowe i skorygowaną o różnice wyrównawcze cen wewnętrznych.

§ 91. 1. Produkcję nie zakończoną, to jest produkcję w toku i półfabrykaty własnej produkcji, wycenia się według rzeczywistego technicznego kosztu wytworzenia.

2. Produkcja nie zakończona o charakterze rolnym nie podlega wycenie, chyba że odrębne przepisy określają wypadki, gdy całość lub określona część nie zakończonej produkcji rolnej podlega wycenie, i ustalają sposób jej dokonywania.

3. Można nie wyceniać nie zakończonej produkcji pomocniczej wykonanej na potrzeby działalności eksploatacyjnej jednostki.

§ 92. 1. W jednostkach, które stosownie do postanowień obowiązującego je planu kont sporządzają wynikową kalkulację kosztów poszczególnych produktów gotowych lub ich grup, za rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produkcji nie zakończonej uważa się dla produkcji nie zakończonej powstałej przy:

- 1) masowej i wielkoseryjnej produkcji o charakterze przemysłowym — koszty bezpośrednie oraz koszty wydziałowe, ustalone z uwzględnieniem stopnia zaawansowania produkcji, z tym że nie zalicza się do nich strat na brakach, kosztów zużycia narzędzi i przyrządów specjalnych oraz kosztów przygotowania (uruchomienia) nowej produkcji,
- 2) małoseryjnej i jednostkowej produkcji o charakterze przemysłowym oraz przy wykonywaniu usług — rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia nie zakończonych i nie zaniechanych zleceń produkcyjnych, skorygowany o różnice inwentaryzacyjne, o których mowa w § 64, oraz o koszt produktów gotowych, określony w § 89 ust. 3,
- 3) produkcji o charakterze budowlano-montazowym, geologiczno-poszukiwawczym, geodezyjno-kartograficznym i przy pracach projektowych — kwotę równą iloczynowi jej wartości kosztorysowej pomniejszonej o w kalkulowany zysk oraz zwiększonej o ewentualne dodatki nie objęte kosztorysem, a przysługujące wykonawcy, i właściwego dla niej wskaźnika poziomu kosztów; wskaźnik poziomu kosztów ustala się przez porównanie zmniejszonych o koszty nieprodukcyjne i koszty ogólne zarządu kosztów produkcji od początku roku do dnia wyceny z uwzględnieniem kosztu stanu robót w toku na początek roku ze skorygowaną jak wyżej wartością kosztorysową sprzedanych robót i stanu robót w toku na koniec okresu; przy produkcji budowlano-montazowej wskaźnik poziomu kosztów powinien być ustalony odrębnie dla każdej budowy, za którą uważa się plac budowy obejmujący jeden lub kilka obiektów, zespół budowli, grupę lub odcinek robót, wykonywanych

przez wydzieloną komórkę organizacyjną jednostki; w wypadkach uzasadnionych charakterem produkcji lub warunkami organizacyjnymi wskaźnik poziomu kosztów można ustalać dla całej jednostki, wartość produkcji budowlano-montażowej w toku może obejmować koszty robót nie objętych umową z zamawiającym tylko wówczas, gdy były one niezbędne ze względu na bezpieczeństwo lub na potrzebę zabezpieczenia przed awarią

2 Przy masowej i wielkoseryjnej produkcji o charakterze przemysłowym można przyjąć za podstawę wyceny produkcji nie zakończonej planowany lub normatywny techniczny koszt wytworzenia (ust. 1 pkt 1) pod warunkiem, że wliczona do jej wartości łączna kwota narzutu planowanych lub normatywnych kosztów wydziałowych nie będzie wyższa od kwoty łącznego narzutu rzeczywistych kosztów wydziałowych, jaka przypadłaby na tę produkcję nie zakończonej

3 Przy masowej i wielkoseryjnej produkcji o charakterze przemysłowym można przyjąć za podstawę wyceny produkcji w toku tylko jej koszty bezpośrednie, z zastrzeżeniem przepisu ust. 1 pkt 1, a przy produkcji materiałochłonnej, przy której koszty zużycia materiałów stanowią istotną część ogólnej sumy rzeczywistego technicznego kosztu wytworzenia — tylko koszt zużytych do jej wytworzenia materiałów, obejmujący wartość surowców oraz innych ważniejszych materiałów i półfabrykatów. W wypadkach uzasadnionych nieznacznym rozmiarem i stałością stanów produkcji w toku lub krótkim cyklem produkcyjnym można nie wyceniać produkcji w toku. W razie niewyceniania produkcji w toku lub zaliczania do jej wartości tylko części jej rzeczywistego technicznego kosztu wytworzenia, nie wliczone do jej wartości koszty zalicza się do wartości produktów gotowych lub półfabrykatów.

§ 93 W jednostkach, które stosownie do postanowien obowiązującego je planu kont nie sporządzają wynikowej kalkulacji kosztów poszczególnych produktów gotowych lub ich grup, za rzeczywisty techniczny koszt wytworzenia produkcji nie zakończonej uważa się odpowiednią część wartości produktu gotowego ustalonej w sposób określony w § 90; nie może to być jednak wartość niższa od kosztów zużycia materiałów obejmujących wartość surowców oraz innych ważniejszych materiałów i półfabrykatów, użytych do wytworzenia produkcji nie zakończonej

§ 94. Jeżeli zgodnie z przepisami § 91 nie wycenia się produkcji nie zakończonej lub jeżeli łączna wartość produkcji nie zakończonej i produktów gotowych ustalona zgodnie z przepisami § 88—93 różni się od łącznych kosztów produkcji jednostki, różnicę powstałą z tego tytułu zalicza się do kosztu własnego produktów sprzedanych w okresie sprawozdawczym.

§ 95. Inwentarz żywy wycenia się według cen zakupu lub według wartości przychówka ustalonej zgodnie z odrębnymi przepisami, powiększonej o przyrost wagi, lub według wartości hodowlanej ustalonej na podstawie cen skupu.

§ 96. 1. Towary wycenia się według cen zakupu. Za cenę zakupu towarów uważa się również stałą cenę ewidencyjną, skorygowaną o odchylenia ceny ewidencyjnej od ceny zakupu.

2. Towary mogą być wyceniane również według cen nabycia, jeżeli to przewiduje obowiązujący jednostkę plan kont

§ 97 Materiały w drodze wycenia się w sposób określony w § 85, a towary w drodze — w sposób określony w § 96

§ 98 1 Dostawy nie fakturowane materiałów, przedmiotów nietrwałych oraz maszyn i urządzeń nie będących środkami trwałymi, a także towarów wycenia się w cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen określonych w § 85 lub 96

2. Jeżeli ewidencję towarów prowadzi się w cenach ewidencyjnych ustalonych na innym poziomie niż ceny wymienione w ust. 1, na przykład odpowiadających cenom, po jakich jednostka sprzedaje towary, dostawy nie fakturowane towarów wycenia się w cenach ewidencyjnych, skorygowanych o odchylenia cen ewidencyjnych od cen wymienionych w § 85 lub 96

3 Nie fakturowane roboty i usługi wycenia się w cenach wynikających z zawartych umów

§ 99 Obce składniki majątku znajdujące się w dyspozycji jednostki, jeżeli objęte są wartościową ewidencją jednostki, wycenia się według ich wartości określonej w porozumieniu z właścicielem, a gdy to nie jest możliwe — wartość obcych składników majątku ustala się na podstawie oszacowania.

DZIAŁ V

Zasady ustalania wyniku finansowego.

§ 100 1. Wynik finansowy (zysk lub stratę) ustala się w pełnej wysokości przypadającej za czas od początku roku do końca każdego okresu sprawozdawczego. Przy ustalaniu wyniku finansowego należy uwzględnić pełne osiągnięte i przypadające na rzecz jednostki przychody ze sprzedaży i inne przychody oraz odpowiadające im koszty ich uzyskania, skorygowane o wyrównania rentowności, a także o poniesione straty i osiągnięte zyski nadzwyczajne.

2 Nie zalicza się do wyniku finansowego kosztów i przychodów przyszłych okresów sprawozdawczych, a także, w wypadkach określonych odrębnymi przepisami, strat podlegających zaliczeniu do wyników finansowych przyszłych okresów sprawozdawczych, z zastrzeżeniem przepisu § 103 ust. 1.

§ 101. Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych, robót, usług, prac naukowo-badawczych, prac projektowych, towarów, materiałów oraz inne przychody, wyrównania rentowności, a także koszty uzyskania przychodów — ustala się w wysokości i w sposób określony odrębnymi przepisami.

§ 102. Straty i zyski nadzwyczajne spowodowane zdarzeniami losowymi, z tytułu kar oraz z innych tytułów określonych w obowiązującym jednostkę planie kont za-

licza się do wyniku finansowego w okresie ich poniesienia (uzyskania), chyba że odrębne przepisy przewidują zaliczenie ich do wyników finansowych przyszłych okresów sprawozdawczych lub odniesienie na fundusze specjalne.

§ 103. 1. Dokonywanie rozliczeń międzyokresowych kosztów jest uzasadnione, jeżeli określony koszt odnosi się do szeregu okresów sprawozdawczych lub do innego okresu aniżeli okres, w którym ten koszt poniesiono, a jego zarachowanie na okres, w którym został poniesiony, spowodowałoby istotne zniekształcenie kosztów lub wyniku finansowego jednostki za ten okres sprawozdawczy.

2. W okresach sprawozdawczych nie kończących roku można dokonywać rozliczeń międzyokresowych kosztów — czynnych (koszty przyszłych okresów) i biernych (rezerwa na wydatki przyszłych okresów) z wszelkich tytułów.

3. Na koniec roku mogą być zaliczone do aktywów jednostki wyłącznie koszty przyszłych okresów z tytułu rozliczenia:

- 1) kosztów zakupu oraz kontraktacji i skupu,
- 2) kosztów prac z zakresu postępu technicznego i organizacyjnego oraz ich wdrożenia, w tym także kosztów projektów racjonalizatorskich i wynalazczych, kosztów przygotowania nowej produkcji oraz robot odkrywkowych i górniczych,
- 3) kosztów utrzymania służb inwestycyjnych w nowo budowanych zakładach (wydziałach, oddziałach) czynnych jednostek,
- 4) sfinansowanych ze środków obrotowych jednostki kosztów większych remontów środków trwałych, w tym także modernizacji i adaptacji pomieszczeń,
- 5) kosztów z tytułu umorzenia przedmiotów nietrwałych, o którym mowa w § 87 ust. 2 pkt 5,
- 6) wszelkich innych kosztów, dotyczących przyszłych lat wskazanych w dowodach obcych (na przykład ubezpieczenia majątkowe) lub określonych w przepisach odrębnych,

z tym jednak że rozliczenia wymienione w pkt 2—6 nie mogą być dokonywane przez okres dłuższy niż 3 lata, a jeżeli uzasadniają to ich długotrwałe skutki ekonomiczne — 5 lat.

4. Na koniec roku nie można zaliczać do pasywów jednostki rezerw na wydatki przyszłych okresów, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

5. Stawki odpisów zarówno przy czynnych, jak i biernych rozliczeniach międzyokresowych kosztów mogą być ustalone bądź jako stawki okresowe, bądź jako stawki jednostkowe odnoszące się do określonej podstawy rozliczeniowej, na przykład stawki na jednostkę produkcji.

§ 104. Przychody przyszłych okresów stanowią przychody pobrane, a także zarachowane jako należność lub roszczenie od kontrahentów, które podlegają, stosownie do obowiązującego jednostkę planu kont, zaliczeniu do wyniku finansowego przyszłych okresów sprawozdawczych. Zasady ustalania i zaliczania na poszczególne okre-

sy sprawozdawcze dochodów przyszłych okresów powinny być zgodne z postanowieniami obowiązującego jednostkę planu kont.

§ 105. 1. Wynik finansowy jednostek wymienionych w § 1 pkt 1, 2, 4—7 oraz przedsiębiorstw i zakładów prowadzonych przez jednostki wymienione w § 1 pkt 8 koryguje się z tytułu tworzenia i likwidowania rezerw.

2. Rezerwy tworzy się na pokrycie:

- 1) roszczeń pieniężnych i należności z tytułu niedoborów środków pieniężnych oraz rzeczowych składników majątku obrotowego działalności eksploatacyjnej jednostki; za roszczenia z tytułu niedoborów uważa się również równowartość stwierdzonych niedoborów do czasu ich rozliczenia, to jest stwierdzenia, że są niezawinione lub że ponoszą za nie odpowiedzialność materialną określone osoby,
- 2) roszczeń spornych w stosunku do odbiorców i dostawców z tytułu dostaw, robót i usług działalności eksploatacyjnej jednostki oraz na roszczenia i należności z tego tytułu zgłoszone do jednostek postawionych w stan upadłości.

3. Rezerwę określoną w ust. 2 pkt 1 tworzy się w okresie sprawozdawczym, w którym stwierdzono niedobór w kwocie równej cenie zakupu lub technicznemu kosztowi wytworzenia we własnym zakresie (§ 88—93) rzeczowych składników majątku stanowiących niedobór, powiększonej o przypadający podatek obrotowy, albo w kwocie brakujących środków pieniężnych — przez zaliczenie jej do strat nadzwyczajnych jednostki. Rezerwę tę zwiększa się o kwotę różnicy między kwotą roszczenia w stosunku do osoby materialnie odpowiedzialnej (współodpowiedzialnej) a kwotą niedoboru pod datą, w której nastąpiło ustalenie wysokości roszczenia.

4. Rezerwę określoną w ust. 2 pkt 2 tworzy się w kwocie roszczenia w okresie sprawozdawczym, w którym upłynął sześćdziesiąty dzień od dnia wpływu dokumentu stwierdzającego odmowę zapłaty. W razie wcześniejszego skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego lub arbitrażowego albo zgłoszenia wniosku do masy upadłości, rezerwę tworzy się z dniem dokonania tych czynności. Rezerwę na roszczenia w stosunku do odbiorców tworzy się przez zmniejszenie przychodów ze sprzedaży, a w pozostałych wypadkach — przez jej zaliczenie do strat nadzwyczajnych jednostki.

5. Nie tworzy się rezerwy, o której mowa w ust. 2 pkt 2, na roszczenia w stosunku do odbiorców, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest obowiązana zmniejszyć na koniec roku przychody ze sprzedaży o nie opłacone przez odbiorców należności.

6. Rezerwy, o których mowa w ust. 2, zwiększa się o zasądzone na rzecz jednostki koszty postępowania sądowego, arbitrażowego lub upadłościowego oraz o odsłatki przez ich zaliczenie do należności jednostki.

7. Rezerwy zmniejsza się o kwotę:

- 1) zapłaconych należności — przez zaliczenie do zysków nadzwyczajnych lub, jeżeli jest to rezerwa na roszczenia w stosunku do odbiorców i na należności od odbiorców — do zwiększeń przychodów ze sprzedaży

w części dotyczącej należności głównej i do zysków nadzwyczajnych w części, o jaką podwyższono rezerwę w myśl przepisu ust. 6,

- 2) roszczeń uznanych za nieuzasadnione — przez zmniejszenie:
 - a) roszczeń i należności — w wysokości kwoty, o jaką je podwyższono ponad wartość niedoboru (ust. 3),
 - b) roszczeń i należności — jeżeli jest to rezerwa na należności od odbiorców,
 - c) strat nadzwyczajnych — w pozostałych wypadkach,
- 3) roszczeń i należności umorzonych, przedawnionych lub uznanych za nieściągalne — przez zmniejszenie roszczeń i należności o kwoty, o jakie je podwyższono w myśl przepisów ust. 3 i 6, a w pozostałej części przez:
 - a) zwiększenie przychodów ze sprzedaży — jeżeli jest to rezerwa na należności od odbiorców,
 - b) zmniejszenie strat nadzwyczajnych — w pozostałych wypadkach.

Rezerwy zmniejsza się w okresie sprawozdawczym, w którym zostały zapłacone należności lub w którym roszczenia uznano za nieuzasadnione, gdy należności zostały umorzone, przedawnione lub uznane za nieściągalne.

DZIAŁ VI

Podstawowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych.

§ 106. 1. Jednostki są obowiązane sporządzić na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w § 26, w złotych i groszach bilans oraz rachunek wyniku finansowego (rachunek strat i zysków).

2. Podstawą sporządzenia bilansu i rachunku wyniku finansowego są dane ksiąg rachunkowych prowadzonych według zasad określonych przepisami działu II, zweryfikowane o wyniki inwentaryzacji przeprowadzonej według zasad określonych przepisami działu III.

3. W bilansie wykazuje się aktywa i pasywa według ich stanu na dzień jego sporządzenia, wycenione według zasad określonych przepisami działu IV.

4. Wynik finansowy i elementy, z jakich się składa, wykazuje się w rachunku wyniku finansowego za czas od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w § 22, do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, z zastosowaniem zasad określonych przepisami działu V.

5. Jednostki, w skład których wchodzi samodzielnie bilansujące zakłady (oddziały, filie), są obowiązane sporządzić niezależnie od własnego bilansu i rachunku wyniku finansowego, o których mowa w ust. 1, zbiorczy bilans i rachunek wyniku finansowego obejmujący wszystkie jednostki organizacyjne wchodzące w jej skład (przedsiębiorstwa państwowego, spółdzielni itp.) w sposób zapewniający możliwość prawidłowego wymiaru rozliczeń z budżetem z wszelkich tytułów.

§ 107. Szczegółowe zasady sporządzania bilansu i rachunku wyniku finansowego, o których mowa w § 106,

a także bilansu i rachunku wyniku finansowego oraz innych sprawozdań finansowych składanych określonym odbiorcom, ustalają każdorazowo instrukcje w sprawie sprawozdawczości finansowej. Do innych niż bilans i rachunek wyniku finansowego sprawozdań finansowych przepisy § 106 stosuje się odpowiednio.

DZIAŁ VII

Przechowywanie dowodów, ksiąg rachunkowych, spisów inwentaryzacyjnych i sprawozdań finansowych.

§ 108. 1. Po dokonaniu księgowania dotyczących okresu sprawozdawczego, wszelkie dowody księgowe i ich zestawienia, które stanowiły podstawę księgowania, oraz arkusze (karty) i zestawienia spisu z natury, a także zestawienia różnic inwentaryzacyjnych należy układać w porządku i kolejności dostosowanych do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak też czasu przechowywania dowodów i umieszczać w teczkach (segregatorach, skoroszytach itp.) w sposób zapewniający ich nienaruszalność.

2. Jeżeli księgi rachunkowe prowadzone są w formie luźnych kart lub tabulogramów, karty te lub tabulogramy należy po upływie roku umieścić w teczkach. Konta analityczne, które zgodnie z § 23 ust. 3 zostaną wykorzystane w latach następnych, podlegają po całkowitym ich zapisaniu włączeniu do teczek tego roku, którego dotyczyły ostatnie zapisy dokonane na tych kontach.

3. Bilans i rachunek wyniku finansowego oraz inne sprawozdania finansowe należy przechowywać w teczkach specjalnie na ten cel przeznaczonych.

4. Na okładkach teczek należy podać:

- 1) nazwę jednostki i komórki organizacyjnej prowadzącej księgi rachunkowe jednostki,
- 2) znak kancelaryjny teczki składający się z symbolu komórki organizacyjnej i symbolu hasła określającego rodzaj akt umieszczonych w teczce,
- 3) kategorię akt (A lub B) z oznaczeniem przy kategorii B terminu przechowywania,
- 4) okres, którego dotyczą akta (rok i miesiąc),
- 5) pierwszy i ostatni numer dowodów (kart) umieszczonych w teczce oraz ilość dowodów (kart) w teczce,
- 6) termin, po którego upływie akta mają być przekazane do archiwum państwowego lub na makulaturę,

§ 109. 1. Teczki oraz oprawne księgi rachunkowe należy przechowywać w sposób zabezpieczający je przed uszkodzeniem, zagubieniem lub zniszczeniem.

2. Teczki oraz oprawne księgi rachunkowe należy przekazać do składnicy akt (wspólnej dla całej jednostki) nie później niż po upływie roku następnego po roku sprawozdawczym.

§ 110. 1. Wydanie poszczególnych dowodów, teczek, ksiąg rachunkowych lub sprawozdań finansowych ze składnicy akt na potrzeby wewnętrzne jednostki może nastąpić tylko za pokwitowaniem na podstawie pisemnego zezwolenia głównego księgowego. Wydanie dowodów,

teczek, ksiąg rachunkowych lub sprawozdań finansowych poza obręb jednostki może nastąpić wyłącznie na podstawie pisemnej zgody kierownika jednostki.

2. Przepis ust. 1 nie narusza uprawnień organów powołanych do ścigania przestępstw, organów kontroli, rewizji itp. do zabezpieczenia niezbędnych dowodów w sposób uregulowany odrębnymi przepisami.

§ 111. W razie zniszczenia albo zaginięcia dowodów, teczek, ksiąg rachunkowych lub sprawozdań finansowych kierownik jednostki powinien natychmiast sporządzić odpowiedni protokół, a ponadto, jeżeli zachodzi podejrzenie przestępstwa, zawiadomić organy powołane do ścigania przestępstw.

§ 112. 1. Ustala się następujące terminy przechowywania poszczególnych rodzajów akt księgowych (kategoria B):

- 1) odcinki paragonowe lub inne dowody stanowiące dowód wpływów kasowych ze sprzedaży detalicznej — do dnia ostatecznego rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za okres, w którym zostały wystawione,
- 2) listy płac lub karty wynagrodzeń albo inne dowody, na podstawie których następuje obliczenie podstawy wymiaru emerytur lub rent — przez okres ustalony w przepisach określających zasady wymiaru emerytur lub rent,
- 3) wszelkie inne dowody księgowe — 3 lata pod warunkiem, że uprzednio ostatecznie rozliczono osoby materialnie odpowiedzialne (współodpowiedzialne),
- 4) księgi rachunkowe, sprawozdania finansowe za okresy nie kończące roku oraz inne akta — 5 lat.

2. Terminy ustalone w ust. 1 pkt 2—4 oblicza się od początku roku następującego po roku, którego dane akta księgowe dotyczą, z tym jednak że:

- 1) dowody księgowe dotyczące wieloletnich zadań inwestycyjnych, kredytów, kontraktów handlowych, spraw skierowanych na drogę postępowania sądowego lub arbitrażowego, będące przedmiotem dochodzeń w sprawach karnych itp., należy przechowywać również po upływie wyznaczonych terminów do końca roku następującego po roku, w którym objęte nimi zadania, rozszczenia i rozrachunki, kredyty, kontrakty lub sprawy zostaną ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione,
- 2) w organach podatkowych dowody księgowe i księgi rachunkowe dotyczące rozliczeń z tytułu należności podatkowych i niepodatkowych należy przechowywać również po upływie wyznaczonych terminów do końca roku następującego po roku, w którym objęte nimi rozliczenia uległy przedawnieniu.

3. Po upływie ustalonego okresu przechowywania akta księgowe, o których mowa w ust. 1, należy przekazać na makulaturę w trybie ustalonym odrębnymi przepisami.

4. Właściwi ministrowie i terenowe organy administracji państwowej stopnia wojewódzkiego mogą zobowiązać jednostkę do dłuższego przechowywania akt księgowych

od okresów ustalonych w ust. 1, jeżeli uzasadnia to termin planowanej kontroli jej działalności.

5. Bilans i rachunek wyniku finansowego oraz inne roczne sprawozdania finansowe są aktami przeznaczonymi do trwałego przechowywania (kategoria A), z tym jednak że jeżeli bilans, rachunek wyniku finansowego oraz inne roczne sprawozdania finansowe są zatwierdzone, trwałemu przechowaniu podlegają ich zatwierdzone egzemplarze.

DZIAŁ VIII

Przepisy końcowe.

§ 113. 1. Właściwi ministrowie mogą po porozumieniu z Ministrem Finansów zezwolić określonym jednostkom na stosowanie innych niż ustalone w zarządzeniu niektórych ogólnych zasad rachunkowości, jeżeli uzasadniają to warunki działania lub organizacja tych jednostek.

2. Kierownicy jednostek wielozakładowych są obowiązani ujednoczyć przewidziane w przepisach zarządzenia zasady dokumentacji księgowej, prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w podległych zakładach.

3. Na wniosek jednostek i zakładów budżetowych kierownicy ich jednostek nadrzędnych, a na wniosek pozostałych jednostek wymienionych w § 1, z wyjątkiem określonych w § 1 pkt 8, dyrektorzy izb skarbowych mogą zezwolić na niestosowanie terminów i częstotliwości inwentaryzacji rzeczowych składników majątku określonych w § 67 ust. 2, a w szczególności mogą zezwolić na nieprzeprowadzanie inwentaryzacji określonych składników majątku przez czas nie dłuższy niż 3 lata, zmniejszenie częstotliwości inwentaryzowania określonych składników majątku w ciągu roku lub przeprowadzanie inwentaryzacji w innym terminie tego samego roku.

§ 114. Właściwi ministrowie i terenowe organy administracji państwowej stopnia wojewódzkiego mogą z własnej inicjatywy lub na wniosek organów uprawnionych do kontroli prawidłowości ksiąg rachunkowych jednostki zawiesić uprawnienia nadzorowanych przez nich jednostek do stosowania przepisów wymienionych w § 13, 60—66 i 69—72, jeżeli zastosowanie uprawnień zawartych w tych przepisach powoduje nieprawidłowe prowadzenie rachunkowości.

§ 115. W dniu wejścia w życie zarządzenia wartość produktów gotowych i produkcji nie zakończonej jednostek należy ustalić zgodnie z przepisami § 88—94. Różnicę między tak ustaloną wartością produktów gotowych i produkcji nie zakończonej a ich wartością ustaloną zgodnie z przepisami zarządzenia, o którym mowa w § 117 pkt 1, zalicza się do kosztu własnego sprzedaży produktów 1984 r. (roku gospodarczego 1984/85). W wypadkach uzasadnionych długotrwałymi skutkami ekonomicznymi różnica ta może być zaliczona do kosztów przyszłych okresów i rozliczana w czasie w równych ratach przez okres nie dłuższy niż 3 lata.

§ 116. Plany kont i zasady ich funkcjonowania określają odrębne przepisy.

§ 117. Tracą moc:

- 1) zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 1972 r. w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej (Monitor Polski z 1972 r. Nr 56, poz. 300, z 1980 r. Nr 16, poz. 80 i z 1981 r. Nr 12, poz. 94),
- 2) zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 marca 1981 r. w sprawie szczególnej formy dokumentowania w jednostkach gospodarki uspołecznionej zakupów paliw płynnych i olejów silnikowych w publicznej sieci stacji paliwowych (Monitor Polski Nr 8, poz. 68).

§ 118. 1. Jednostki utworzą według stanu na dzień 31 grudnia 1983 r. rezerwy na zasadach określonych w § 105, z tym że rezerwę na roszczenia sporne w stosunku do odbiorców z tytułu dostaw, robót i usług w zakresie

działalności eksploatacyjnej (§ 105 ust. 2 pkt 2 i ust. 4) utworzą przez zaliczenie do strat nadzwyczajnych. Nie dotyczy to jednostek budowlano-montażowych i biur projektów, które rezerwę tę utworzą przez zmniejszenie przychodów ze sprzedaży.

2. Jednostki rozliczające swą działalność za lata gospodarcze utworzą rezerwy, o których mowa w ust. 1, według stanu na dzień 30 czerwca 1984 r.

§ 119. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 1984 r., a w stosunku do jednostek rozliczających swą działalność za lata gospodarcze — z dniem 1 lipca 1984 r., z wyjątkiem przepisu § 118, który wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Minister Finansów: S. Nieckarz