

300

ZARZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 listopada 1972 r.

w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej.

Na podstawie 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, zakładów i innych jednostek państwowych działających według zasad rozrachunku gospodarczego;
- 2) central zjednoczeń i jednostek równorzędnych oraz jednostek utrzymywanych z narzutów na koszty własne przedsiębiorstw i zakładów;
- 3) jednostek budżetowych;
- 4) zakładów budżetowych;
- 5) banków oraz instytucji ubezpieczeniowych, pożyczkowych i oszczędnościowych;
- 6) przedsiębiorstw mających formę spółek handlowych, w których Skarb Państwa, przedsiębiorstwa państwowe lub spółdzielnie posiadają udziały wynoszące ponad 50% kapitału zakładowego;
- 7) spółdzielni i związków spółdzielni oraz ich przedsiębiorstw i zakładów;
- 8) organizacji społecznych i prowadzonych przez nie przedsiębiorstw i zakładów;
- 9) innych jednostek gospodarki uspołecznionej.

§ 2. Ilekroć w zarządzeniu użyto określenia:

- 1) „jednostka” — należy przez nie rozumieć uprawnione do samodzielnego bilansowania centrale zjednoczeń, przedsiębiorstwa, zakłady, jednostki budżetowe, banki, instytucje i organizacje wymienione w § 1;
- 2) „minister” — należy przez nie rozumieć także kierownika urzędu centralnego, a w stosunku do jednostek spółdzielczych — zarząd centralnego związku spółdzielni;
- 3) „kierownik jednostki” — należy przez nie rozumieć dyrektora, prezesa, przewodniczącego lub inaczej nazywaną osobę sprawującą jednoosobowe kierownictwo jednostki lub też jej zarząd, jeżeli jednostka zgodnie z obowiązującymi przepisami kierowana jest kolegialnie;
- 4) „konta syntetyczne” — należy przez nie rozumieć konta, na których prowadzi się ewidencję zgodnie z zasadą podwójnego księgowania;
- 5) „konta analityczne” — należy przez nie rozumieć konta oraz rachunki bankowe w bankach i instytucjach pożyczkowych i oszczędnościowych powstałe w wyniku podziału kont syntetycznych, na których prowadzi się ewidencję zgodnie z zasadą zapisu powtarzanego;
- 6) „księgi rachunkowe” — należy przez nie rozumieć konta, rejestry, dzienniki oraz inne urządzenia ewidencji księgowej prowadzone w formie ksiąg oprawnych lub na luźnych kartach, w których dokonuje się zapisów księgowych pismem ręcznym lub maszynowym; za księgi rachunkowe uważa się również zestawienia liczbowe (tabulogramy) otrzymywane jako rezultat przetwarzania

danych za pomocą elektronicznych maszyn cyfrowych lub też innych maszyn do przetwarzania danych;

- 7) „okres sprawozdawczy” — należy przez nie rozumieć poszczególne miesiące roku, a jeśli jednostka nie ma obowiązku sporządzania miesięcznych sprawozdań finansowych — jego poszczególne kwartały;
- 8) „plan kont” — należy przez nie rozumieć obowiązujący branżowy plan kont lub inaczej nazwany plan kont, który określa zasady prowadzenia księgowości dla danej jednostki;
- 9) „sprawozdanie finansowe” — należy przez nie rozumieć zestawienia liczbowe sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych, zgodnie z instrukcjami w sprawie sprawozdawczości finansowej.

DZIAŁ II

PODSTAWOWE ZASADY PROWADZENIA KSIĘGOWOŚCI

Rozdział 1

Zasady ogólne.

§ 3. 1. Jednostki obowiązane są prowadzić księgi rachunkowe w walucie polskiej, rzetelnie, to jest zgodnie z prawdą materialną, na podstawie planu kont i przy zastosowaniu racjonalnych rozwiązań organizacyjno-technicznych.

2. Zapisy księgowe powinny obejmować wszystkie dokonane przez jednostkę operacje gospodarcze z podziałem na lata oraz krótsze od lat okresy sprawozdawcze.

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

4. Księgi rachunkowe należy otwierać i zamykać w terminach ustalonych w zarządzeniu.

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

- 1) ewidencji syntetycznej operacji gospodarczych jednostki przy zachowaniu zasady podwójnego księgowania w sposób pozwalający na sporządzenie zestawienia sald wszystkich kont syntetycznych oraz ustalenie obrotów tych kont syntetycznych, których obroty podlegają wykazaniu w sprawozdaniach finansowych;
- 2) ewidencji analitycznej operacji gospodarczych jednostki przy zachowaniu zasady zapisu powtarzanego w sposób pozwalający na prawidłowe sporządzenie zestawienia sald wszystkich kont analitycznych oraz obrotów tych kont analitycznych, których obroty podlegają wykazaniu w sprawozdaniach finansowych;
- 3) ewidencji pozabilansowej ze szczegółowością nie mniejszą niż przewidziana w planie kont przy zastosowaniu zasady podwójnego księgowania lub zapisów jednostronnych w sposób zezwalający na ustalenie sald wszystkich kont pozabilansowych;
- 4) objęciu rzeczowych składników majątku ewidencją ilościową i wartościową, chyba że plan kont zwalnia od tego obowiązku;
- 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 przy zastosowaniu odpowiednich kursów (przeliczników) w walucie polskiej.

Rozdział 2

Dowody księgowe.

§ 5. 1. Za prawidłowy uważa się dowód księgowy wystawiony przez właściwą jednostkę:

- 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; na dowodach własnych, wystawionych przez jednostkę dokonującą księgowania dla obiegu wewnętrznego nazwy i adresy stron zastępują nazwy lub symbole komórek organizacyjnych, których dowód dotyczy,
 - b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej pokrywa się z datą wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
 - c) przedmiot oraz wartościowe i również ilościowe określenie operacji gospodarczej, jeżeli operacja jest wymierna w jednostkach naturalnych,
 - d) podpisy osób odpowiedzialnych za dokonanie operacji gospodarczej i jej udokumentowanie;
- 2) sprawdzony pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym przez właściwe komórki organizacyjne jednostki oraz na dowód sprawdzenia podpisany przez osoby upoważnione;
- 3) oznaczony numerem w sposób zezwalający na powiązanie dowodu z dokonanymi na jego podstawie zapisami księgowymi.

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

- 1) wewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą tylko komórki organizacyjne jednostki księgującej dowód;
- 2) pomiaru kosztów nie wynikających ze świadczeń kontrahentów, ustalenia wysokości poniesionych 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 majątkowo za nie odpowiedzialnym;
- 3) zewnętrznych operacji gospodarczych, to jest operacji, w których uczestniczą komórki organizacyjne jednostki księgującej dowód i jej kontrahenci (inne jednostki, jednostki gospodarki nie uspołecznionej, osoby fizyczne), jeżeli operacje te polegają na przekazaniu lub sprzedaży składników majątku, świadczeniu robót i 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 właściwi są do wystawiania dowodów księgowych dla udokumentowania operacji gospodarczych polegających na przekazaniu tej jednostce lub sprzedaży składników majątku, świadczeniu robót i 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, jeśli przepisy szczególne określają inne jednostki jako właściwe dla udokumentowania określonych operacji gospodarczych.

5. Dowody wymienione w ust. 2 pkt 2 i 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 a dowodami wymienionymi w ust. 3, dotyczącymi tej samej operacji gospodarczej, zachodzą różnice ilościowo-wartościowe lub 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 właściwe są do wystawiania dowodów własnych wewnętrznych dla udokumentowania operacji gospodarczych, dla których wymagane są dowody obce, jeżeli jest to niezbędne dla zachowania kompletności zapisów księgowych, a dowód obcy nie wpłynął w czasie zezwalającym na sporządzenie w wyznaczonym terminie sprawozdania finansowego.

10. W wypadkach szczególnych, np. dla udokumentowania operacji gospodarczych polegających na skupie, operacji dokonywanych z nieokreślonymi kontrahentami, właściwi ministrowie mogą udzielić zezwolenia na sporządzanie dowodów księgowych w sposób uproszczony, to jest z pominięciem niektórych elementów prawidłowego dowodu księgowego, wystawianie dowodów własnych, bez zachowania przepisów ust. 3 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.

11. Jeżeli sprawność postępowania tego wymaga, kierownik jednostki może uznać za prawidłowe dowody księgowe pisemne oświadczenia pracowników jednostki o dokonaniu wydatków finansowanych ze środków funduszu reprezentacyjnego w związku z korzystaniem z usług (transportowych, gastronomicznych, telekomunikacyjnych i innych). Uznanie oświadczeń za prawidłowe dowody księgowe następuje przez ich podpisanie na dowód aprobaty wyliczonych w oświadczeniu rodzajów wydatków i ich kwot.

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

13. Sprawdzenie pod względem merytorycznym dowodów księgowych polega na ustaleniu prawdziwości ich danych, celowości, gospodarności i zgodności z przepisami operacji gospodarczych wyrażonych w dowodach, a także stwierdzeniu, że dowody wystawione zostały 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 licz-

bowe 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.

14. Stwierdzone w dowodach nieprawidłowości merytoryczne powinny być uwidocznione na dowodzie lub załączniku do dowodu i podpisane przez osoby obowiązane do sprawdzenia dowodu. Nieprawidłowości merytoryczne 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 sporządzane dla zaksięgowania ich zbiorczym zapisem;
- 2) polecenia księgowania;
- 3) noty księgowe.

2. Zestawienie dowodów księgowych:

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

3. Polecenia księgowania sporządza się:

- 1) w celu dokonania zapisu księgowego nie wyrażającego faktu dokonania operacji gospodarczej (np. 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 również odpowiednio przepisy § 5.

§ 7. 1. Treść dowodu księgowego powinna być pełna i zrozumiała. W treści dowodów dopuszczalne jest stosowanie ogólnie przyjętych skrótów. W dowodach obrotu rzeczowymi składnikami majątku gospodarczej dopuszcza się zastępowanie nazwy tych składników odpowiednimi symbolami (liczbowymi, literowymi itp.), jeżeli jednostki uczestniczące w obrocie posiadają wykaz wyjaśniający znaczenie tych symboli.

2. Dowody księgowe powinny być wystawiane w sposób staranny, czytelny i trwały (atramentem, ołówkiem kopiowym, długopisem lub piórem maszynowym). Podpisy na dowodach składa się odręcznie atramentem długopisem lub ołówkiem kopiowym. Dane dowodów nie mogą być zamazywane, przerabiane, wycierane, wyskrobywane lub usuwane innymi środkami.

3. Błędy w dowodach księgowych można poprawiać przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub kwoty i wpisanie tekstu lub kwoty właściwej. Skreślenia dokonuje się w taki sposób, aby można było odczytać tekst lub kwotę pierwotną. Poprawka tekstu lub kwoty dowodu księgowego powinna być zaopatrzona w podpis osoby upoważnionej. Powyższe zasady poprawiania błędów mają zastosowanie wy-

łącznie do tych dowodów, dla których nie został ustalony przepisami szczególnymi zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek, oraz nie stosują się do dowodów obcych (wystawionych przez inne jednostki), które mogą być poprawiane jedynie przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego (noty księgowej). Również dowody własne zewnętrzne przesłane uprzednio kontrahentowi mogą być poprawiane tylko przez wystawienie dowodu korygującego.

4. Zakupy rzeczowych składników majątku, z wyjątkiem wypadków określonych w § 5 ust. 10, mogą być udokumentowane wyłącznie fakturami (rachunkami) dostawców. Nie stanowią podstawy księgowania zakupu rzeczowych składników majątku paragony, asygnaty kasowe, pokwitowania itp. dokumenty.

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

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

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

4. Dla zapewnienia prawidłowego obiegu dowodów księgowych kierownik jednostki wydaje na wniosek głównego księgowego instrukcję określającą co najmniej:

- 1) sposób i terminy wystawiania oraz komórki organizacyjne jednostki obowiązane do wystawiania i osoby uprawnione do podpisywania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych oraz wzory ich podpisów;
- 2) komórki organizacyjne jednostki uprawnione do przyjmowania od kontrahentów oraz obowiązane do rejestracji poszczególnych rodzajów dowodów obcych podlegających księgowaniu;
- 3) komórki organizacyjne jednostki oraz osoby obowiązane do sprawdzania dowodów księgowych określonych rodzajów pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym;
- 4) sposób oznaczania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych (własnych i obcych), zezwalający na ustalenie kompletności dowodów podlegających księgowaniu w danym okresie sprawozdawczym oraz zabezpieczający przed opuszczeniem księgowania poszczególnych dowodów, przyjmowaniem do realizacji i księgowania dowodów wystawionych przez osoby nie upoważnione oraz innymi nieprawidłowościami;
- 5) terminy przekazywania poszczególnych rodzajów dowodów księgowych do działu księgowości jednostki po ich odpowiednim opracowaniu i skontrolowaniu przez właściwe komórki organizacyjne jednostki;
- 6) sposób oznaczenia dowodów zaksięgowanych uniemożliwiający wielokrotne 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 przewidzianych w planie kont;

- 2) zarejestrowanie wszystkich operacji gospodarczych w porządku chronologicznym;
- 3) sprawdzenie prawidłowości i kompletności zapisów księgowych.

§ 10. Księgi rachunkowe mogą być prowadzone w formie luźnych kart kontowych, rejestrów, zestawień liczbowych (tabulogramów) bądź w formie ksiąg wiązanych.

§ 11. 1. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie luźnych kart kontowych należy przestrzegać następujących zasad:

- 1) karty kontowe poszczególnych kont, karty dziennikowe poszczególnych dzienników, karty poszczególnych rejestrów — powinny być zaopatrzone w bieżącą numerację stron począwszy od cyfry 1 w każdym roku; jeżeli konta analityczne zgodnie z przepisami § 23 nie są zakładane odrębnie na każdy rok, wówczas zmiana bieżącej numeracji kart kontowych kartotek analitycznych następuje w chwili zakładania nowych kartotek;
- 2) luźne karty stanowiące księgi rachunkowe powinny być utrzymane w ustalonej kolejności i przechowywane w odpowiednich urządzeniach (np. skrzynkach kartotekowych).

2. Jednostka prowadząca księgi rachunkowe na luźnych kartach kontowych (rejestrach itp.) powinna posiadać wykaz kont prowadzonych w formie luźnych kart. Wykaz taki sporządza się według poszczególnych jednakowych urządzeń księgowych w księdze otwartych kont lub w innym urządzeniu księgowym w taki sposób, ażeby można było udowodnić kompletność ksiąg rachunkowych. Wykaz ten może być prowadzony w formie księgi związanej z zachowaniem przepisów § 13 bądź na luźnych kartach; do wykazu stosuje się wówczas odpowiednio przepisy niniejszego paragrafu.

3. Wykaz założonych luźnych kart ewidencji syntetycznej i analitycznej może być powiązany z zestawieniem sald. Wykaz założonych luźnych kart ewidencji analitycznej może być również powiązany z innymi urządzeniami księgowymi.

§ 12. 1. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie tabulogramów jednostka powinna posiadać bieżąco uzupełniony wykaz rodzaju sporządzanych tabulogramów, zawierający nazwę, określenie częstości sporządzania oraz treści każdego rodzaju tabulogramu, w formie schematu jego układu pionowego i poziomego (nazwy rubryk pionowych i określenie treści wierszy poziomych).

2. Przy stosowaniu tabulogramów należy albo bezpośrednio w nagłówku każdego z nich, albo — jeżeli jednakowe tabulogramy są sporządzane w większej ilości — na osobnej karcie wprowadzić zrozumiałe oznaczenia poszczególnych rubryk bądź oznaczyć tabulogram opierając się na wykazie tabulogramów. Karty (odcinki) jednakowych tabulogramów należy numerować liczbami porządkowymi albo wiązać je (zlepiać, zszywać) w księgę bądź łączyć trwale w jeden pas, jeżeli nie podsumowano lub nie wysaldowano zapisów na każdej karcie, a tym samym nie zapewniono ich powiązania z zapisami na dalszych odcinkach tabulogramu.

3. Tabulogramy należy sporządzać za okresy nie wykraczające poza okres sprawozdawczy.

4. Jeżeli w treści tabulogramów nie podaje się poszczególnych zapisów księgowych, lecz tylko końcowe rezultaty przetwarzania danych (saldo zapisów księgowych), warunkiem uznania ksiąg rachunkowych za prawidłowe jest stosowanie przez jednostkę sporządzonego na piśmie programu przetwarzania danych, przewidującego sporządzanie tabulogramów w sposób pozwalający na ustalenie kompletności da-

nych objętych przetwarzaniem oraz kontrolę prawidłowości systemu przetwarzania.

§ 13. 1. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w formie ksiąg wiązanych należy przed rozpoczęciem zapisów ponumerować każdą stronę lub parę stron (każde folio) począwszy od cyfry 1, a ogólną ilość stron (folio) uwidocznic na początku lub na końcu księgi.

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

§ 14. Księgi rachunkowe (poszczególne luźne karty, poszczególne tabulogramy, poszczególne księgi wiązane) należy w części nagłówkowej (karcie tytułowej, pierwszej stronie) trwale oznaczyć nazwą jednostki (np. odcisk stempla), która w nich prowadzi swą księgowość.

Rozdział 4

Zapisy księgowe.

§ 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 (ust. 1 pkt 3), jeżeli wynika ona z układu ksiąg rachunkowych.

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

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

2. W księgach rachunkowych niedopuszczalne jest pozostawianie nie wypełnionych wierszy; niedopuszczalne jest również zamazywanie, przerabianie, wycieranie, wyskrobywanie bądź usuwanie innymi środkami dokonanych zapisów księgowych.

§ 17. Poprawienie błędnego zapisu może być dokonane przez:

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

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

2. Zapisy księgowe 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 uważa się za zachowany, jeżeli operacje gospodarcze księgowane są z podziałem przynajmniej na kolejne okresy sprawozdawcze, z tym że w ilościowej ewidencji rzeczowych składników majątku i w szczegółowej ewidencji gotówki, a w bankach i instytucjach pożyczkowych i oszczędnościowych również w szczegółowej ewidencji wkładów oszczędnościowych, środków pieniężnych na oprocentowanych rachunkach bankowych i kredytów, operacje mają być ewidencjonowane z podziałem na kolejne dni ich dokonania.

4. Jeżeli przepisy szczególne (podatkowe, o rozliczeniach z budżetem itp.) zobowiązują jednostkę do podawania określonych informacji ekonomicznych za okresy krótsze od okresu sprawozdawczego, obowiązują one 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 pod 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. Zasadę ustaloną w ust. 2 stosuje się odpowiednio przy księgowaniu operacji gospodarczych na podstawie zestawień dowodów (§ 6 ust. 2).

4. W razie gdy termin otrzymania dowodów obcych uniemożliwiłby terminowe sporządzenie sprawozdań finansowych, należy dla zapewnienia kompletności zapisów księgowych wystawić własne dowody księgowe (§ 5 ust. 9) i księgować je pod datą ostatniego dnia okresu sprawozdawczego, chyba że operacje gospodarcze określone w dowodach obcych nie mogły być znane jednostce. Różnice, jakie powstaną między ujęciem operacji w dowodzie własnym wewnętrznym a otrzymanym w późniejszym terminie dowodzie obcym, mają być zaksięgowane w terminie i w sposób określony w planie kont.

5. Banki i instytucje pożyczkowo-oszczędnościowe i ubezpieczeniowe mogą nie zachowywać zasady ustalonej w ust. 4, to jest mogą księgować dowody obce pod datą ich otrzymania. Również inne jednostki mogą księgować dowody obce pod 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 kont syntetycznych wprowadza się do zestawienia sald przed złożeniem sprawozdania finansowego. Zestawienie sald powinno zawierać co najmniej:

- 1) określenie roku, którego dotyczy;
- 2) symbole kont syntetycznych;
- 3) salda poszczególnych kont syntetycznych na początek roku (dzień rozpoczęcia działalności) i na koniec każdego okresu sprawozdawczego (dzień zakończenia działalności);
- 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 (np. przy prowadzeniu kont syntetycznych w formie księgi tabelarycznej).

3. Salda poszczególnych kont analitycznych ująć należy przed złożeniem sprawozdania finansowego w zestawieniach liczbowych, odpowiednio oznaczonych taśmach maszynowych, tabulogramach lub w inny wiarygodny i sprawdzalny sposób, umożliwiając ustalenie zgodności ich sum z zestawieniem sald kont syntetycznych, nie rzadziej niż na koniec każdego półrocza.

4. Zestawienie sald kont syntetycznych (ust. 1) oraz stanowiące jego integralną część zestawienie sald kont analitycznych (ust. 3) uważa się za część składową ksiąg rachunkowych jednostki.

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;
- 3) dzień postawienia w stan upadłości, ustalony przez właściwy sąd — w jednostkach postawionych w stan upadłości;
- 4) dzień rozpoczęcia działalności — w jednostkach nowo powstałych.

2. Jeżeli na dzień rozpoczęcia działalności, o którym mowa w ust. 1 pkt 4, 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. Otwarcie ksiąg rachunkowych polega na rozpoczęciu bieżącej ewidencji operacji gospodarczych jednostki w księgach rachunkowych zakładanych odrębnie dla każdego roku, z tym że jednostki prowadzące księgi rachunkowe w formie luźnych kart lub ksiąg wiązanych mogą zaniechać zakładania odrębnych dla każdego roku kont analitycznych.

§ 24. 1. W jednostkach prowadzących księgi rachunkowe w formie luźnych kart lub ksiąg wiązanych należy wprowadzić na konta syntetyczne oraz konta analityczne, jeżeli je założono na nowo dla danego roku, stan początkowy poszczególnych aktywów i pasywów

2. W jednostkach prowadzących księgi rachunkowe w formie tabulogramów należy sporządzić tabulogram zawiera-

jący stan początkowy poszczególnych kont aktywów i pasywów.

3. Wprowadzenie na konta (ust. 1) lub sporządzenie tabulogramu stanu początkowego aktywów i pasywów (ust. 2) powinno być dokonane w terminie zapewniającym bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych.

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

- 1) ze sprawozdania finansowego (w razie potrzeby po dokonaniu przekształceń, określonych przepisami szczególnymi), sporządzonego na koniec poprzedniego roku — w jednostkach kontynuujących działalność;
- 2) ze sprawozdania finansowego (w razie potrzeby po dokonaniu przekształceń, określonych przepisami szczególnymi), sporządzonego na dzień rozpoczęcia likwidacji — w jednostkach likwidowanych bądź sporządzonego na dzień postawienia w stan upadłości — w jednostkach postawionych w stan upadłości;
- 3) z wycenionego spisu z natury składników majątku i wykazu należności i zobowiązań, sporządzonych na dzień rozpoczęcia działalności — w jednostkach nowo powstałych.

2. Jeżeli w wyniku zatwierdzenia sprawozdań finansowych wymienionych w ust. 1 ulegnie zmianie stan początkowy aktywów i pasywów, wprowadzone do ksiąg lub ujęte w tabulogramie stany początkowe należy skorygować w ciągu 14 dni od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

§ 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 bądź na dzień poprzedzający dzień ogłoszenia upadłości ustalony postanowieniem właściwego sądu oraz na dzień zakończenia postępowania upadłościowego lub uchylecia upadłości, jeśli chodzi o jednostki postawione w stan upadłości.

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 przeniesieniu sald kont kosztów i dochodów, a także innych kont wskazanych w planie kont na konta służące do ustalania wyniku działalności jednostki lub końcowego stanu jej aktywów i pasywów, a następnie na:

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

§ 28. Zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno być dokonane w ciągu 14 dni od daty zatwierdzenia sprawozdania finansowego, a w jednostkach, w których sprawozdania nie podlegają zatwierdzeniu, w ciągu 14 dni od daty ich sporządzenia.

DZIAŁ III

INWENTARYZACJA

Rozdział 1

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 majątkowo odpowiedzialnych za powierzone im mienie;
- 3) dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki;
- 4) przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkiem jednostki (gromadzenie zapasów zbędnych i nadmiernych, naruszenie mienia społecznego itp.).

§ 30. Rzeczywisty stan aktywów i pasywów jednostki ustala się w drodze:

- 1) spisu z natury krajowych i zagranicznych środków pieniężnych (w kasie, weksli, czeków itp.) oraz rzeczowych składników majątku, z wyjątkiem wymienionych w § 67;
- 2) uzyskania od kontrahentów jednostki pisemnego potwierdzenia stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz wszelkich innych należności i zobowiązań;
- 3) weryfikacji prawidłowości wynikającego z ksiąg rachunkowych stanu wszelkich innych aktywów i pasywów (rozliczeń, wartości niematerialnych i prawnych, funduszy specjalnych itp.).

§ 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 na dzień inwentaryzacji wszystkich składników objętego inwentaryzacją aktywów lub pasywów (np. wszystkich asortymentów materiałów składających się na aktyw „materiały”).

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

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

§ 32. 1. Za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Obowiązany jest on ustalić co rok plan inwentaryzacji, zapewnić odpowiednie środki i skuteczne sposoby jego realizacji oraz systematyczną kontrolę stopnia realizacji planu w sposób umożliwiający stwierdzenie prawidłowości, a zwłaszcza kompletności i terminowości inwentaryzacji.

2. Kierownik jednostki obowiązany jest dostosować przepisy niniejszego zarządzenia w zakresie inwentaryzacji do warunków działania jednostki, wydając niezbędne do tego przepisy wewnętrzne.

Rozdział 2

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

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

- 1) dokonanie ich spisu z natury oraz kontrolę prawidłowości spisu;
- 2) wycenę i ustalenie wartości spisanych z natury składników majątku oraz ustalenie różnic inwentaryzacyjnych;
- 3) ustalenie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych;
- 4) postawienie i umotywowanie wniosków co do sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych;
- 5) ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych i rozliczenia inwentaryzacji;
- 6) ocenę przydatności gospodarczej objętych spisem składników majątku oraz postawienie i umotywowanie wniosków dotyczących zagospodarowania zapasów zbędnych i nadmiernych, usunięcia nieprawidłowości w przechowywaniu zapasów oraz wszelkich innych nieprawidłowości w gospodarce składnikami majątku, stwierdzonych w czasie spisu.

Czynności inwentaryzacyjne wymienione w pkt 1, 3, 4 i 6 należą do obowiązków komisji inwentaryzacyjnej, pozostałe czynności należą do obowiązków głównego księgowego.

§ 34. 1. Komisję inwentaryzacyjną powołuje kierownik jednostki na stałe lub określony, nie krótszy od roku okres, w składzie zapewniającym sprawny i prawidłowy przebieg inwentaryzacji.

2. Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej zostaje wyznaczony — na wniosek głównego księgowego — przez kierownika jednostki spośród pracowników na stanowiskach kierowniczych; nie może nim być główny księgowy ani pracownik działu finansowo-księgowego jednostki.

3. Przepis ust. 2 nie dotyczy stałych inwentaryzatorów, jeżeli nawet są pracownikami działu finansowo-księgowego jednostki.

§ 35. 1. Jednostka nadrzędna może delegować dodatkowo do składu komisji inwentaryzacyjnej osoby spoza danej jednostki.

2. Jednostka nadrzędna może również ustalić wykaz rzeczowych składników majątkowych, których spis powinien być przeprowadzony przy udziale osób delegowanych spoza jednostki.

§ 36. 1. W uzasadnionych wypadkach komisja inwentaryzacyjna dzieli teren jednostki na pola spisowe.

2. Spisu z natury na polach spisowych dokonują zespoły spisowe. Zespół spisowy powinien składać się przynajmniej z 2 osób. Listę członków zespołów spisowych ustala kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

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

§ 37. Do zespołów spisowych należy powoływać osoby o należytych kwalifikacjach; nie mogą to być jednak pracownicy odpowiedzialni za stan składników majątkowych, objętych spisem z natury.

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

§ 39. 1. Spisem z natury należy objąć:

- 1) rzeczowe składniki majątku zaliczone do:
 - a) środków trwałych wraz z przynależnym do nich stałym wyposażeniem,
 - b) środków obrotowych,
 - c) materiałów, maszyn i urządzeń oraz ich części, przeznaczonych na inwestycje i kapitalne remonty;
- 2) pieniężne składniki majątku, tj. gotówkę w kasie, czeki, weksle itp.

2. Spisem objąć należy także środki nie stanowiące własności jednostki, jeżeli są one na przechowaniu, w użytkowaniu jednostki lub też jeżeli są przyjęte do przerobu. Nie dotyczy to obcych składników majątku znajdujących się w jednostkach świadczących usługi transportowe, spedycyjne, remontowe, pocztowe, w zakresie składowania itp.

3. Spis z natury powinien być tak zorganizowany, aby normalna działalność jednostki nie została przerwana.

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

§ 41. 1. Ilościowy stan substancji płynnych w zbiornikach, rzeczowych składników majątku magazynowanych w zwalach oraz małowartościowych i ciężkich, a zajmujących wiele miejsca, jak też trudnej do zmierzenia produkcji w toku, określa się na podstawie obliczeń technicznych (np. według obmiarów i jednostkowego ciężaru objętościowego) lub szacunków dokonanych w sposób określony w przepisach wewnętrznych jednostki (§ 32 ust. 2).

2. Obliczenia techniczne lub szacunki należy przeprowadzić z należytą dokładnością przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach powołane przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej spośród pracowników jednostki, a w razie braku pracowników o odpowiednich kwalifikacjach — przez powołanych rzeczoznawców. Obliczenia techniczne lub szacunki powinny być uwidocznione na arkuszu (karcie) spisowym lub w specjalnym załączniku, które powinny być podpisane przez osoby przeprowadzające obliczenie lub szacunek.

3. Jeżeli ilościowy stan rzeczowych składników majątku nie może być ustalony w drodze przeliczenia, ważenia lub zmierzenia ani w drodze obliczeń technicznych, przepisy wewnętrzne (§ 32 ust. 2) określonych jednostek wskażą sposób inwentaryzacji tych składników majątku stosownie do warunków danej branży.

4. Zasady ustalania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych rzeczowych składników majątku, których stan stwierdza się na podstawie obliczeń technicznych lub szacunku, określa kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego.

§ 42. 1. Stan ilościowy spisywanych z natury robót budowlano-montażowych w toku ustala się w technicznych jed-

nostkach obmiaru lub w innych jednostkach właściwych dla danego zakresu i rodzaju robót.

2. Spisem z natury należy objąć całość robót budowlano-montażowych 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 jeśli ich wartości nie zalicza się ani do przerobu jednostki, ani do stanu robót w toku.

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

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 spisu z natury.

§ 43. 1. Przed rozpoczęciem spisu z natury osoba odpowiedzialna za całość i stan składników majątku objętych spisem powinna złożyć pisemne oświadczenie stwierdzające, że wszelkie zrealizowane dowody przychodu i rozchodu inwentaryzowanych składników zostały ujęte w ewidencji szczegółowej oraz przekazane do działu księgowości.

2. Zespoły spisowe dokonujące liczenia, ważenia, pomiarów oraz obliczeń technicznych i oszacowania składników majątku nie mogą być informowane o wielkości zapasów tych składników wynikających z ewidencji, wyjąwszy wypadki, o których mowa w rozdziale 5.

3. Liczenia, ważenia i pomiarów składników majątku dokonuje członek zespołu spisowego w obecności osoby odpowiedzialnej za całość i stan składników majątku lub osoby przez nią upoważnionej. W spisie z natury, przeprowadzonym na skutek zmiany osoby majątkowo odpowiedzialnej, liczenie, ważenie i pomiar składników majątku mają być dokonane w obecności osoby przekazującej i osoby przejmującej odpowiedzialność lub osób przez nie upoważnionych.

4. Wpis do arkuszy (kart) spisu powinien nastąpić bezpośrednio po ustaleniu rzeczywistego stanu składnika majątku w sposób umożliwiający osobie majątkowo za niego odpowiedzialnej sprawdzenie prawidłowości wpisu. Wpis do arkuszy (kart) spisu z natury 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 urządzenie, w których wstępnie zarejestrowano wynik spisu w okresie od jego dokonania aż do sporządzenia arkuszy (kart) spisu, przechowywane będą w sposób zapewniający ich nienaruszalność i umożliwiający osobie majątkowo odpowiedzialnej stwierdzenie, że nie dokonano w nich jakichkolwiek zmian.

5. Jeżeli w spisie z natury nie może z ważnego powodu uczestniczyć osoba majątkowo odpowiedzialna i nie upoważniła do tego innej osoby, spis z natury może być przeprowadzony w obecności osoby reprezentującej prawa osoby majątkowo odpowiedzialnej wyznaczonej przez kierownika

jednostki w porozumieniu z czynnikiem społecznym jednostki (organizacją związkową).

§ 44. Składniki majątku objęte spisem (znajdujące się na określonym polu spisowym przy inwentaryzacji okresowej) nie mogą być wydawane lub przyjmowane do czasu zakończenia spisu. Gdyby ze względów techniczno-ruchomych było to konieczne, wówczas należy zawiadomić o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, który może zarządzić, aby przyjęcie lub wydanie składników majątku uwzględnić w spisie na podstawie specjalnie oznaczonych dowodów przyjęcia lub wydania.

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

§ 46. 1. Wyniki spisu z natury rzeczowych składników majątku powinny być ujęte przy zachowaniu przepisów § 43 ust. 4 na arkuszach bądź oddzielnych dla każdego składnika kartach, zawierających co najmniej następujące dane:

- 1) nazwę jednostki (nadruk lub odcisk pieczętki firmowej);
- 2) nazwę lub numer pola spisowego oraz określenie magazynu, składowiska, sklepu itp.;
- 3) numer kolejny arkusza (karty) oraz oznaczenie uniemożliwiające zamianę arkusza lub karty (np. podpis przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej);
- 4) datę dokonania spisu oraz termin, jeżeli różni się on od daty spisu, na jaki przeprowadza się inwentaryzację, oraz rodzaj inwentaryzacji;
- 5) numer kolejny pozycji (dotyczy arkuszy spisu);
- 6) symbol identyfikujący spisywany składnik majątku, np. numer inwentarzowy, numer symbolu indeksu materiałów, wyrobów, towarów, numer zlecenia produkcyjnego itp.;
- 7) szczegółowe określenie przedmiotu inwentaryzowanego;
- 8) jednostkę miary;
- 9) ilość stwierdzoną w czasie spisu;
- 10) imiona, nazwiska i podpisy osób dokonujących spisu;
- 11) cenę za jednostkę miary i wartość wynikającą z przemnożenia ilości składników majątku stwierdzonej w czasie spisu przez cenę jednostkową, z wyjątkiem wypadków określonych w § 52 ust. 2;
- 12) imię i nazwisko osoby majątkowo odpowiedzialnej za stan zapasów oraz jej podpis złożony na dowód niezgłoszenia żadnych zastrzeżeń co do ustaleń spisu.

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

§ 47. Arkusze (karty) spisów z natury należy sporządzać w sposób umożliwiający podział ujętych w nich składników majątku według miejsc przechowywania i według osób majątkowo odpowiedzialnych, a także wyodrębnienie składników własnych od obcych z dalszym ich podziałem na pełnowartościowe i uszkodzone, zepsute lub takie, których wartość na skutek długotrwałego przechowywania lub z innych powodów uległa zmniejszeniu; nie dotyczy to jednak składni-

ków majątku zużywających się stopniowo (środki trwałe, przedmioty nietrwałe).

§ 48. Dane na arkuszach (kartach) spisów z natury wpisuje się w sposób trwały atramentem, długopisem, ołówkiem kopiowym lub piórem maszynowym. Przepisy § 16 ust. 2 i § 17 pkt 1 stosuje się odpowiednio, z tym że obok zapisu poprawionego zamieścić powinien swój podpis członek zespołu spisowego i osoba majątkowo odpowiedzialna.

§ 49. Przy sporządzaniu arkuszy (kart) spisów z natury stosuje się nazwy i inne szczegółowe określenia składników majątku przyjęte dla danej branży w indeksie materiałów, wyrobów, towarów, środków trwałych 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.

§ 50. 1. Spis z natury powinien być poddany wrywkowej kontroli przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub kontrolerów przez niego wyznaczonych. W toku kontroli należy zbadać, czy zespoły spisowe działają zgodnie z przepisami niniejszego zarządzenia, a zwłaszcza kompletność spisu, prawidłowość ustalenia z natury ilości spisywanych składników majątku oraz prawidłowość sporządzania arkuszy (kart) spisów. Wrywkową kontrolą należy objąć również ustalenie ilości składników majątku zawartych w opakowaniach (§ 40). Z wyników kontroli należy sporządzić protokół. Ponadto na arkuszu (karcie) spisu z natury sprawdzający oznaczyć ma swym podpisem pozycje, które zostały skontrolowane pod względem prawidłowości ustalenia ilości spisywanych składników majątku.

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 obowiązany jest zarządzić ponowne przeprowadzenie całości lub odpowiedniej części spisu z natury.

§ 51. Po zakończeniu spisu z natury zespoły spisowe obowiązane są złożyć przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej na piśmie:

- 1) rozliczenie z przydzielonych im arkuszy (kart) spisu z natury;
- 2) informację o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach w zakresie gospodarki składnikami majątku (magazynowania, konserwacji itp.).

§ 52. 1. Główny księgowy zarządza:

- 1) wycenę składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisów z natury;
- 2) ustalenie łącznej ich wartości z podziałem według kont syntetycznych, na których składniki te są ewidencjonowane.

2. Można jednak:

- 1) nie dokonywać wyceny składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisów, jeżeli w zbiorczych zestawieniach spisu z natury ujęte będą wszystkie spisane składniki majątku z określeniem ich ilości, ceny i wartości;
- 2) zaniechać wyceny rzeczowych składników majątku na arkuszach (kartach) spisu, jeżeli składniki te są ujęte w księdze rimanentów, prowadzonej zgodnie z zasadami uproszczonej ewidencji materiałów i towarów lub w innym urządzeniu ewidencyjnym podającym ich ilość i wartość na dzień inwentaryzacji, a więc zezwalającym na ustalenie również wartościowych różnic inwentaryzacyjnych.

Jednostki w porozumieniu z czynnikiem społecznym jednostki (organizacją związkową).

§ 44. Składniki majątku objęte spisem (znajdujące się na określonym polu spisowym przy inwentaryzacji okresowej) nie mogą być wydawane lub przyjmowane do czasu zakończenia spisu. Gdyby ze względów techniczno-ruchomych było to konieczne, wówczas należy zawiadomić o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, który może zarządzić, aby przyjęcie lub wydanie składników majątku uwzględnic w spisie na podstawie specjalnie oznaczonych dowodów przyjęcia lub wydania.

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

§ 46. 1. Wyniki spisu z natury rzeczowych składników majątku powinny być ujęte przy zachowaniu przepisów § 43 ust. 4 na arkuszach bądź oddzielnych dla każdego składnika kartach, zawierających co najmniej następujące dane:

- 1) nazwę jednostki (nadruk lub odcisk pieczętki firmowej);
- 2) nazwę lub numer pola spisowego oraz określenie magazynu, składowiska, sklepu itp.;
- 3) numer kolejny arkusza (karty) oraz oznaczenie uniemożliwiające zamianę arkusza lub karty (np. podpis przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej);
- 4) datę dokonania spisu oraz termin, jeżeli różni się on od daty spisu, na jaki przeprowadza się inwentaryzację, oraz rodzaj inwentaryzacji;
- 5) numer kolejny pozycji (dotyczy arkuszy spisu);
- 6) symbol identyfikujący spisywany składnik majątku, np. numer inwentarzowy, numer symbolu indeksu materiałów, wyrobów, towarów, numer zlecenia produkcyjnego itp.;
- 7) szczegółowe określenie przedmiotu inwentaryzowanego;
- 8) jednostkę miary;
- 9) ilość stwierdzoną w czasie spisu;
- 10) imiona, nazwiska i podpisy osób dokonujących spisu;
- 11) cenę za jednostkę miary i wartość wynikającą z przemnożenia ilości składników majątku stwierdzonej w czasie spisu przez cenę jednostkową, z wyjątkiem wypadków określonych w § 52 ust. 2;
- 12) imię i nazwisko osoby majątkowo odpowiedzialnej za stan zapasów oraz jej podpis złożony na dowód niezgłoszenia żadnych zastrzeżeń co do ustaleń spisu.

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

§ 47. Arkusze (karty) spisów z natury należy sporządzać w sposób umożliwiający podział ujętych w nich składników majątku według miejsc przechowywania i według osób majątkowo odpowiedzialnych, a także wyodrębnienie składników własnych od obcych z dalszym ich podziałem na pełnowartościowe i uszkodzone, zepsute lub takie, których wartość na skutek długotrwałego przechowywania lub z innych powodów uległa zmniejszeniu; nie dotyczy to jednak składni-

ków majątku zużywających się stopniowo (środki trwałe, przedmioty nietrawne).

§ 48. Dane na arkuszach (kartach) spisów z natury wpisuje się w sposób trwały atramentem, długopisem, ołówkiem kopiowym lub pismem maszynowym. Przepisy § 16 ust. 2 i § 17 pkt 1 stosuje się odpowiednio, z tym że obok zapisu poprawionego zamieścić powinien swój podpis członek zespołu spisowego i osoba majątkowo odpowiedzialna.

§ 49. Przy sporządzaniu arkuszy (kart) spisów z natury stosuje się nazwy i inne szczegółowe określenia składników majątku przyjęte dla danej branży w indeksie materiałów, wyrobów, towarów, środków trwałych 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.

§ 50. 1. Spis z natury powinien być poddany wrywkowej kontroli przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub kontrolerów przez niego wyznaczonych. W toku kontroli należy zbadać, czy zespoły spisowe działają zgodnie z przepisami niniejszego zarządzenia, a zwłaszcza kompletność spisu, prawidłowość ustalenia z natury ilości spisywanych składników majątku oraz prawidłowość sporządzania arkuszy (kart) spisów. Wrywkową kontrolą należy objąć również ustalenie ilości składników majątku zawartych w opakowaniach (§ 40). Z wyników kontroli należy sporządzić protokół. Ponadto na arkuszu (karcie) spisu z natury sprawdzający oznaczyć ma swym podpisem pozycje, które zostały skontrolowane pod względem prawidłowości ustalenia ilości spisywanych składników majątku.

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 obowiązany jest zarządzić ponowne przeprowadzenie całości lub odpowiedniej części spisu z natury.

§ 51. Po zakończeniu spisu z natury zespoły spisowe obowiązane są złożyć przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej na piśmie:

- 1) rozliczenie z przydzielonych im arkuszy (kart) spisu z natury;
- 2) informację o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach w zakresie gospodarki składnikami majątku (magazynowania, konserwacji itp.).

§ 52. 1. Główny księgowy zarządza:

- 1) wycenę składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisów z natury;
- 2) ustalenie łącznej ich wartości z podziałem według kont syntetycznych, na których składniki te są ewidencjonowane.

2. Można jednak:

- 1) nie dokonywać wyceny składników majątku bezpośrednio na arkuszach (kartach) spisów, jeżeli w zbiorczych zestawieniach spisu z natury ujęte będą wszystkie spisane składniki majątku z określeniem ich ilości, ceny i wartości;
- 2) zaniechać wyceny rzeczowych składników majątku na arkuszach (kartach) spisu, jeżeli składniki te są ujęte w księdze remanentów, prowadzonej zgodnie z zasadami uproszczonej ewidencji materiałów i towarów lub w innym urządzeniu ewidencyjnym podającym ich ilość i wartość na dzień inwentaryzacji, a więc zezwalającym na ustalenie również wartościowych różnic inwentaryzacyjnych.

jednostce-dłużnikowi sporządzenie w terminie sprawozdania finansowego. Jednostka wezwana do potwierdzenia salda obowiązana jest 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. Przepisy ust. 1 nie dotyczą należności i zobowiązań wobec organów finansowych, jeżeli jednostka jest płatnikiem w rozumieniu przepisów o postępowaniu podatkowym.

§ 64. 1. Obowiązek uzgodnienia z kontrahentami stanu należności i zobowiązań nie dotyczy sald zerowych oraz sald należności i zobowiązań uregulowanych do dnia sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego. Można również nie uzgadniać sald mniejszych od 5.000 zł; za stan rzeczywisty tych sald uważa się stan wynikający z ksiąg rachunkowych.

2. Można nie uzgadniać sald należności i zobowiązań z osobami fizycznymi oraz jednostkami gospodarki nie uspołecznionej, nie prowadzącymi ksiąg rachunkowych; za stan rzeczywisty tych sald uważa się stan wynikający z ksiąg rachunkowych.

§ 65. 1. Jeżeli saldo należności lub zobowiązań nie wywołuje zmian w ciągu trzech miesięcy, a nie przekracza kwoty 100 zł, powinno być odpisane na straty lub zyski. Obowiązek odpisania na straty i zyski sald należności i zobowiązań nie dotyczy jednak rozrachunków z pracownikami jednostki, pozostającymi nadal w stosunku pracy, niezależnie od wysokości sald oraz rozrachunków z innymi osobami fizycznymi i jednostkami gospodarki nie uspołecznionej, jeżeli wysokość sald rozrachunków przekracza 20 zł.

2. Przepisów ust. 1 nie stosuje się do banków i instytucji oszczędnościowych i pożyczkowych.

§ 66. Stwierdzone w toku uzgadniania z kontrahentami różnice w stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredytów bankowych oraz wszelkich innych należności i zobowiązań podlegają wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych w sposób ustalony w planie kont, w terminie określonym w § 58.

Rozdział 4

Inwentaryzacja innych aktywów i pasywów.

§ 67. 1. Inwentaryzację aktywów i pasywów, których stan rzeczywisty nie może być ustalony lub nie podlega ustaleniu w drodze spisu z natury lub uzgodnienia z kontrahentami jednostki, przeprowadza się w drodze weryfikacji ich stanu ewidencyjnego.

2. Weryfikację stanu ewidencyjnego obejmuje się w szczególności:

- 1) rzeczowe składniki majątku przejściowo znajdujące się poza jednostką (np. środki trwałe wdzierżawione, materiały w drodze itp.) oraz trudno dostępne (np. linie energetyczne, budowlę podziemne itp.);
- 2) place, grunty i tereny;
- 3) rozliczenia międzyokresowe kosztów, wartości niematerialne i prawne;
- 4) produkcję w toku niematerialnych składników majątku, jak np. prace naukowo-badawcze, prace projektowe, usługi itp.;
- 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 kapitałowe remonty;
- 9) zobowiązania i należności warunkowe, np. z tytułu udzielonych lub otrzymanych gwarancji, jak również wszelkie inne aktywa i pasywa objęte ewidencją na kontach pozabilansowych;
- 10) należności lub zobowiązania wobec organów finansowych z tytułów, dla których jednostka jest płatnikiem w rozumieniu przepisów o postępowaniu podatkowym.

§ 68. 1. Inwentaryzacja aktywów i pasywów w drodze weryfikacji należy do obowiązków głównego księgowego i polega na ustaleniu realności ich stanu ewidencyjnego przez porównanie go z odpowiednimi dowodami.

2. W wypadkach uzasadnionych (stopień zaawansowania prac naukowo-badawczych, prac projektowych itp.) weryfikacja aktywów i pasywów może być zlecona właściwym branżowo komórkom organizacyjnym jednostki lub innym rzeczoznawcom.

3. Weryfikacja realności stanu aktywów i pasywów, których wartość podlega sukcesywnemu zmniejszeniu na skutek zużycia lub zarachowania na koszty, zwanych dalej „rozliczeniami”, obejmuje obok porównania, o którym mowa w ust. 1, również ustalenie, czy:

- 1) nie upłynął termin rozliczeń bądź czy dalsze rozliczenie znajduje gospodarcze uzasadnienie (np. rozliczenie kosztów uruchomienia nowej produkcji w wypadku, gdy dany rodzaj produkcji został zaniechany);
- 2) rozliczenie przebiega w sposób prawidłowy, tzn. czy pierwotnie przyjęta wysokość stawek odpisów jest dostosowana do wysokości sumy pozostającej do rozliczenia oraz do zamierzonego czasu rozliczenia bądź do przyjętej podstawy rozliczeniowej (np. przy rozliczeniach według stawek na jednostkę produkcji).

§ 69. Rezultaty weryfikacji ująć należy w odpowiednim protokole. Ujawnione w toku weryfikacji różnice między rzeczywistym stanem aktywów lub pasywów a ich stanem ewidencyjnym podlegają wyjaśnieniu i ujęciu w księgach rachunkowych w sposób ustalony w planie kont w terminie określonym w § 58, z tym że w wypadku stwierdzenia nieprawidłowego przebiegu rozliczeń (§ 68 ust. 3) należy podać również rewizji dotychczasowe stawki odpisów; dotyczy to nie tylko przyszłych, lecz także bieżącego okresu sprawozdawczego.

Rozdział 5

Uproszczenia inwentaryzacji.

§ 70. 1. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego i zatwierdzony przez kierownika jednostki, inwentaryzacja trwale oznaczonych numerami inwentarzowymi środków trwałych oraz przedmiotów nietrwałych w użytkowaniu na terenie jednostki może być przeprowadzona w sposób uproszczony.

2. Inwentaryzacja środków trwałych oraz przedmiotów nietrwałych użytkowanych na terenie jednostki według uproszczonych zasad polega na sprawdzeniu prawidłowości ich ewidencji księgowej przez bezpośrednie porównanie jej danych ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu różnic ilościowych.

3. Ujawnione różnice (niedobory, nadwyżki) ujmuje się na odrębnych arkuszach (kartach) spisowych. Przepisy §§ 39—59 stosuje się odpowiednio.

4. Fakt dokonania sprawdzenia oraz data sprawdzenia powinny być potwierdzone w ewidencji analitycznej podpi-

sami członków zespołu spisowego oraz osoby majątkowo odpowiedzialnej albo w sporządzonym w tym celu protokole, w którym należy podać numery inwentarzowe objętych uproszczoną inwentaryzacją środków trwałych i przedmiotów nietrwałych.

§ 71. 1. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego i zatwierdzony przez kierownika jednostki, przedmioty nietrwałe wydane do stałego użytkowania określonym pracownikom jednostki (odzież, narzędzia itp.), jak też inne składniki majątku wydane poza jednostkę (np. chałupnikom, na wystawę, targi itp.), mogą być inwentaryzowane w sposób uproszczony; sposób ten polega na porównaniu stanu składników majątku według danych ewidencji z dokumentami zawierającymi pokwitowanie ich pobrania (książeczkami narzędziowymi, listami wydanej odzieży itp.), pod warunkiem jednak wprowadzenia systemu nie zapowiedzianych 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 ujmować w odpowiednim protokole.

2. Stwierdzone w czasie inwentaryzacji niedobory lub nadwyżki powinny być ujęte na odrębnych arkuszach (kartach) spisowych. Przepisy §§ 39—59 stosuje się odpowiednio.

§ 72. 1. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego i zatwierdzony przez kierownika jednostki, inwentaryzacja książek, czasopism i innych druków wchodzących w skład biblioteki jednostki może być przeprowadzona według uproszczonych zasad.

2. Inwentaryzacja książek, czasopism i innych druków według uproszczonych zasad 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.

3. Stwierdzone w czasie inwentaryzacji niedobory lub nadwyżki powinny być ujęte na odrębnych arkuszach, zawierających wszelkie dane przewidziane w księdze inwentarzowej biblioteki. Przepisy §§ 39—59 stosuje się odpowiednio.

4. Fakt dokonania sprawdzenia oraz data sprawdzenia powinny być potwierdzone w księdze inwentarzowej podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby majątkowo odpowiedzialnej albo ujęte w sporządzonym w tym celu protokole.

5. Zasady ustalone w ust. 1—4 nie dotyczą książek, czasopism i innych druków, dla których przepisy szczególne ustalają odmienne zasady inwentaryzacji materiałów bibliotecznych.

§ 73. 1. Inwentaryzacja małoseryjnej lub jednostkowej produkcji w toku może być przeprowadzona według uproszczonych zasad.

2. 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 produkowanych wyrobów:

- a) będących brakami produkcyjnymi,
- b) stanowiących niedobory lub nadwyżki.

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

4. Fakt przeprowadzenia uproszczonej inwentaryzacji małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku powinien być stwierdzony podpisami członków zespołu spisowego oraz osoby odpowiedzialnej za produkcję w ewidencji analitycznej zleceń produkcyjnych lub w sporządzonym w tym celu protokole.

§ 74. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego, kierownik jednostki może zezwolić na posługiwanie się przez zespoły spisowe danymi ewidencji analitycznej o stanie spisywanych z natury określonych imiennie składników majątku, jeżeli:

- 1) uzasadniają to warunki ich przechowywania lub pomiaru;
- 2) stworzony zostanie sprawnie działający system kontroli, zapewniający ujęcie w arkuszach (kartach) spisu z natury rzeczywistego stanu tych składników.

§ 75. 1. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego, kierownik jednostki może zezwolić na przeprowadzenie zamiast inwentaryzacji pełnej inwentaryzacji materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów metodą wrywkową.

2. Wrywkowa metoda inwentaryzacji polega na ustalaniu rzeczywistego stanu na dzień inwentaryzacji niektórych tylko składników objętego inwentaryzacją aktywów przy takim ich doborze, aby cel inwentaryzacji, o którym mowa w § 29 pkt 2, został spełniony (np. wrywkowo inwentaryzuje się niektóre składniki aktywów „materiały” o wartości stanowiącej znaczną część tego aktywów, zużywanych lub sprzedawanych w dużych ilościach itp.).

3. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, powinien określać zasady doboru składników majątku do objęcia inwentaryzacją metodą wrywkową.

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

5. Inwentaryzacja metodą wrywkową nie może być stosowana w wypadku przekazania materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów innej jednostce lub zmianie osoby majątkowo za nie odpowiedzialnej. Przekazywane składniki majątku inwentaryzować należy stosując zasady inwentaryzacji pełnej.

§ 76. 1. Uzgodnienia stanu należności i zobowiązań z organami finansowymi, z wyjątkiem określonych w § 63 ust. 2; oraz stanu należności i zobowiązań z instytucjami ubezpieczeń społecznych dokonuje się w sposób uproszczony.

2. Uproszczony sposób uzgodnienia stanu należności i zobowiązań wymienionych w ust. 1 polega na:

- 1) przedstawieniu na piśmie organom finansowym lub instytucjom ubezpieczeń wykazu dokonanych lub otrzymanych wpłat w okresie od początku roku do dnia uzgadniania i uzyskania 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 wpłat przypadających za okres objęty uzgodnieniem i wyprowadzeniu salda, które przyjmuje się za rzeczywisty stan należności lub zobowiązań.

Rozdział 6

Terminy i częstotliwość inwentaryzacji.

§ 77. Terminy i częstotliwość inwentaryzacji określa na wniosek głównego księgowego kierownik jednostki.

§ 78. Przy ustalaniu terminów i częstotliwości inwentaryzacji należy stosować następujące zasady:

- 1) inwentaryzację budynków, budowli i zasadzeń wieloletnich należy przeprowadzać nie rzadziej niż co 4 lata, a pozostałych środków trwałych oraz przedmiotów nietrwałych 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 tych materiałów, półfabrykatów i wyrobów gotowych, których różnice inwentaryzacyjne w sposób istotny mogą wpływać na wynik działalności, należy przeprowadzać w kwartale kończącym rok sprawozdawczy;
- 5) składniki majątku wymagające szczególnej ochrony należy inwentaryzować częściej niż raz w roku, w terminach nie zapowiedzianych, tak aby zapewniona została skuteczna ochrona mienia społecznego;
- 6) inwentaryzację składników majątku należy przeprowadzać na dzień zmiany osoby majątkowo za nie odpowiedzialnej, a także na dzień, w którym na skutek wypadków losowych lub innych przyczyn, np. kradzieży, część z nich została zniszczona, uszkodzona lub przywłaszczona; jeżeli zakres takiej inwentaryzacji oraz termin jej przeprowadzenia na to pozwala, zastępuje ona inwentaryzację, jaką w danym okresie należałoby przeprowadzić na podstawie przepisów niniejszego rozdziału; można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników majątku na dzień zmiany osoby majątkowo za nie odpowiedzialnej, jeżeli zmiana następuje na krótki okres (np. urlop), a osoby przekazująca i przejmująca odpowiedzialność wyraziły pisemną zgodę na wspólną odpowiedzialność za powierzone im składniki majątku;
- 7) składniki majątku inwentaryzowane w danym roku metodą wrywkową objęte być muszą w roku następnym inwentaryzacją pełną;
- 8) inwentaryzację przeprowadzać należy na dzień kończący okres sprawozdawczy; dozwolone jest również przeprowadzanie inwentaryzacji na inny dzień, jeżeli ewidencja danego aktywów lub pasywu zezwala na ustalenie na dzień inwentaryzacji różnic inwentaryzacyjnych;
- 9) terminy inwentaryzacji powinny być tak ustalone, aby takie same składniki majątku powierzone jednej osobie majątkowo odpowiedzialnej objęte zostały spisem z natury w jednym terminie. W jednym terminie mają być inwentaryzowane również takie same składniki majątku

powierzone różnym osobom majątkowo odpowiedzialnym, 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, odpowiednio zabezpieczone pomieszczenia, w których dokonuje się spisu, itp.); w komórkach organizacyjnych jednostki wszystkie składniki majątku kontrolowane wyłącznie wartościowo (np. środki pieniężne, towary, opakowania w sklepach) należy objąć spisem z natury w jednym terminie;

- 10) jeżeli określone składniki majątku inwentaryzowane są tylko raz w roku, okres, jaki upływa między dwoma kolejnymi inwentaryzacjami, powinien być tak ustalony, aby zapewniał skuteczną ochronę mienia i realność rocznego sprawozdania finansowego.

Rozdział 7

Szczegółowe zasady przeprowadzania inwentaryzacji ciągłej.

§ 79. Inwentaryzację ciągłą własnych lub obcych materiałów, towarów, wyrobów, półfabrykatów oraz trwale oznaczonych numerami inwentaryzacyjnymi przedmiotów nietrwałych i środków trwałych, zwanych w dalszym ciągu niniejszego rozdziału „środkami”, mogą stosować jednostki, które:

- 1) osiągnęły poziom organizacji gospodarki zapasami środków, ich ewidencji oraz przeprowadzania spisów z natury zapewniający prawidłowe stosowanie inwentaryzacji ciągłej, a w szczególności:
 - a) prowadzą bieżącą ilościową ewidencję środków na podstawie sprawnie działającego systemu sporządzania i kontroli dokumentacji źródłowej, z tym że przepis ten dla jednostek prowadzących, zgodnie z planem kont, ewidencję środków wyłącznie wartościowo w cenach sprzedaży należy rozumieć w ten sposób, że ewidencja ma zapewnić bieżące ustalenie wartości środków w każdym punkcie ich sprzedaży lub magazynowania,
 - b) prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową środków w sposób umożliwiający ustalenie nie tylko ilości, lecz również wartości na dzień inwentaryzacji każdej inwentaryzowanej grupy środków, 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,
 - c) co miesiąc lub bieżąco uzgadniają ewidencję ilościowo-wartościową z ewidencją ilościową objętych inwentaryzacją ciągłą grup środków,
 - d) posiadają bieżąco aktualizowany wykaz pól spisowych określający znajdujące się na nich środki;
 - 2) posiadają szczegółowe przepisy wewnętrzne, o których mowa w § 32 ust. 2, zapewniające prawidłowe stosowanie inwentaryzacji ciągłej, zgodnie z poufnym planem.
- § 80. Inwentaryzacja ciągła środków polega na:
- 1) dokonywaniu spisów z natury poszczególnych składników środków systematycznie w ciągu okresu inwentary-

zacyjnego w różnych, planowo określonych terminach w taki sposób, aby wszystkie środki (inventaryzacja pełna) lub ważniejsze z nich (inventaryzacja wrywkowa) w ciągu tego okresu objęte zostały inventaryzacją z wyznaczoną częstotliwością;

- 2) bieżącym ustalaniu i rozliczaniu ilościowych i wartościowych różnic inventaryzacyjnych, z tym że:
 - a) różnic ilościowych nie ustalają jednostki prowadzące w cenach sprzedaży wyłącznie wartościową ewidencję środków (§ 79 pkt 1 lit. a),
 - b) jednostki dokonujące weryfikacji wartości środków raz w roku (§ 79 pkt 1 lit. b) mogą ustalać wartościowe różnice inventaryzacyjne tylko na dzień tej weryfikacji.

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

- 1) sporządzanie rocznego planu inventaryzacji ciągłej i jego bieżące aktualizowanie;
- 2) kierowanie pracą zespołów spisowych, a zwłaszcza kontrola wykonania wyznaczonych im zadań;
- 3) bieżące prowadzenie ewidencji realizacji rocznego planu inventaryzacji ciągłej;
- 4) wrywkowa kontrola prawidłowości przeprowadzania inventaryzacji ciągłej.

§ 82. 1. Plan inventaryzacji ciągłej zatwierdza kierownik jednostki.

2. Przy ustalaniu planu inventaryzacji ciągłej, jego aktualizacji i wyznaczaniu częstotliwości oraz terminów spisów poszczególnych środków należy uwzględniać warunki składowania (pomieszczenia zamknięte, otwarte), sezonowość tworzenia zapasów, wartość spisywanych środków, techniczne ułatwienia w dokonaniu spisu (przeprowadzanie spisu środków leżących na zwalchach w chwili minimalnego stanu zapasu) i pory roku, (np. w okresie wiosennym, letnim i jesiennym należy objąć inventaryzacją ciągłą środki składowane na wolnym powietrzu).

3. Plan inventaryzacji ciągłej jest poufny i może być udostępniony tylko kierownikowi jednostki, głównemu księgowemu, przewodniczącemu komisji inventaryzacyjnej oraz kierownikowi komórki inventaryzacji ciągłej.

§ 83. Na podstawie planu inventaryzacji ciągłej oraz meldunków o stanie minimalnych zapasów kierownik komórki inventaryzacji 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.

§ 84. Do inventaryzacji ciągłej stosuje się również odpowiednio przepisy rozdziałów 1—6.

DZIAŁ IV

WYCENA AKTYWÓW I PASYWÓW

Rozdział 1

Ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów.

§ 85. 1. Wartość przychodu rzeczowych składników majątku ustala się jako iloczyn ilości i cen, po jakich je kupiono, lub kosztów poniesionych przy ich wytworzeniu we własnym zakresie. Wartość składników majątku otrzymanych nieodpłatnie jednostka otrzymująca ustala jako iloczyn ilości

i cen ich kupna lub kosztów wytworzenia we własnym zakresie przez jednostkę przekazującą.

2. Przy ustalaniu wartości rozchodu (wydania, zużycia itp.) jednakowych składników majątku, nabytych po różnych cenach lub wytworzonych we własnym zakresie różnym kosztem, można przyjmować ceny lub koszty:

- 1) przeciętne, tj. ustalone w wysokości średniej ważonej cen (kosztów) danego składnika majątku w roku sprawozdawczym lub w ostatnim kwartale poprzedzającym datę, na którą sporządza się sprawozdanie finansowe, obejmujące wyceniany składnik majątku;
- 2) ustalone według zasady „pierwsze weszło, pierwsze wyszło”, tj. przy założeniu, że przy rozchodowaniu lub zużyciu składników majątku wycenia się je kolejno po cenach tych składników majątku, które jednostka najwcześniej nabyła, wytworzyła lub otrzymała;
- 3) ustalone według zasady „ostatnie weszło, pierwsze wyszło”, tj. przy założeniu, że przy rozchodowaniu lub zużyciu składników majątku wycenia się je kolejno po cenach dla tych składników majątku, które jednostka najpóźniej nabyła, wytworzyła lub otrzymała;
- 4) inne ceny (np. wynikające z cenników obowiązujących w dniu dokonywania wyceny) ustalone w przepisach branżowych.

3. Wartość ujętych w księgach rachunkowych składników majątku zużywających się stopniowo zmniejsza się o odpisy z tytułu ich zużycia.

§ 86. Środki pieniężne ewidencjonuje się w księgach rachunkowych w ich wartości nominalnej, z tym że jeżeli są to waluty obce, należy je przeliczyć na walutę polską według aktualnie obowiązujących urzędowych kursów (przeliczników).

§ 87. Należności i zobowiązania ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości ustalonej przy ich powstaniu (zaciągnięciu), z tym że jeżeli są wyrażone w walucie obcej, należy je przeliczyć na walutę polską według aktualnie obowiązujących urzędowych kursów (przeliczników).

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

§ 89. Przyjęte za podstawę ujęcia w księgach rachunkowych zasady ustalania wartości aktywów i pasywów, a w tym także rodzaje cen lub kosztów wymienionych w § 85 ust. 2, nie mogą być zmieniane w ciągu roku.

§ 90. Odstępstwo od zasad wyceny określonych przepisami niniejszego działu może nastąpić jedynie w razie dokonania urzędowej zmiany cen.

§ 91. Przy ewidencjonowaniu w księgach rachunkowych składników majątku należy stosować również szczegółowe zasady ustalania ich wartości określone w dalszych przepisach zarządzenia.

Rozdział 2

Szczegółowe zasady wyceny niektórych składników majątku.

§ 92. 1. Środki trwale, w tym także inwestycje w obcych środkach trwałych, wycenia się w ich wartości początkowej zmniejszonej o umorzenie w jednostkach zobowiązanych do jego obliczania.

2. Wartość początkową nowego lub zakupionego używanego środka trwałego ustala się w wysokości poniesionych kosztów inwestycji, w wyniku której środek ten został nabyty lub wytworzony.

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

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

5. Wartość początkową używanego środka trwałego otrzymanego w zamian za środek trwały oddany do kapitalnego remontu w drodze wymiany przyjmuje się w wysokości ustalonej dla otrzymanego środka w aktualnie obowiązujących cennikach.

§ 93. 1. Jednostki obowiązane do umarzania środków trwałych ustalają umorzenie własnych środków trwałych według określonych odrębnymi przepisami zasad i stawek amortyzacyjnych. Inwestycje w obcych środkach trwałych umarza się na podstawie stawek wyprowadzonych w drodze podzielenia wartości początkowej inwestycji w obcym obiekcie przez przewidywane lata jego użytkowania; przyjęty do tych wyliczeń okres nie może być dłuższy niż 10 lat.

2. Jeżeli koszty kapitalnych remontów są sfinansowane ze środków funduszu utworzonego z amortyzacji środków trwałych, umorzenie środków trwałych zmniejsza się o koszt zakończonych kapitalnych remontów tych środków.

3. Umorzenie środków trwałych zmniejsza się o koszty ich modernizacji pokryte ze środków inwestycyjnych. Przepisy § 92 ust. 3 mają odpowiednie zastosowanie.

4. Umorzenie używanego środka trwałego otrzymanego nieodpłatnie ustala się w wysokości wynikającej z ksiąg rachunkowych jednostki przekazującej, a w wypadku braku odpowiednich danych, w drodze komisyjnego szacunku.

5. Umorzenie środka trwałego otrzymanego w zamian za środek oddany do kapitalnego remontu w drodze wymiany przyjmuje się w kwocie równej różnicy między jego wartością początkową ustaloną w sposób określony w § 92 ust. 5 a wartością początkową środka trwałego oddanego do kapitalnego remontu w drodze wymiany, zmniejszoną o umorzenia tego środka oraz koszt kapitalnego remontu w drodze wymiany, jeżeli koszt ten finansowany jest ze środków funduszu utworzonego z amortyzacji środków trwałych.

§ 94. 1. Wartości niematerialne i prawne wycenia się w wartości początkowej zmniejszonej o umorzenie w jednostkach zobowiązanych do jego obliczania.

2. Wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości poniesionych kosztów inwestycji, a ich umorzenie w jednostkach obowiązanych do umorzenia według określonych odrębnymi przepisami zasad i stawek amortyzacyjnych.

§ 95. Inne wartości trwałe (np. udziały w obcych jednostkach) wycenia się według ceny nabycia.

§ 96. Rozpoczęte inwestycje wycenia się w kwocie równej kosztom poniesionym na realizację obejmującego je zadania inwestycyjnego i zmniejszonej o koszt przekazanych do eksploatacji zakończonych środków trwałych, środków obrotowych lub innych efektów uzyskanych z tego zadania inwestycyjnego.

§ 97. Kapitalne remonty rozpoczęte oraz inne remonty finansowane ze środków funduszu inwestycyjno-remontowego wycenia się w kwocie równej kosztom poniesionym na realizację obejmującego je zlecenia remontowego.

§ 98. 1. Wszelkie zakupione materiały, półfabrykaty, przedmioty nietrwale 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. Gdy 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, jeżeli 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 pełne rozliczenie kosztów zakupu w okresie sprawozdawczym, w którym je poniesiono.

3. Składniki majątku wymienione w ust. 1 wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie wycenia się według kosztów wytworzenia. W jednostkach, w których składniki majątku wytworzone we własnym zakresie podlegają sprzedaży wewnętrznej, wycenia się je według cen obowiązujących przy sprzedaży wewnętrznej.

§ 99. Odpadki użytkowe wycenia się według cen sprzedaży zmniejszonych o przewidywane koszty sprzedaży, a jeżeli są one nieznaczne lub trudno wymierne — w cenie sprzedaży.

§ 100. 1. Przedmioty nietrwale w użytkowaniu wycenia się w cenie nabycia lub koszcie ich wytworzenia we własnym zakresie, nazywanych dalej „wartością początkową”, zmniejszoną o odpisy z tytułu zużycia, z tym że przepisy § 98 mają odpowiednie zastosowanie.

2. Sposób dokonywania odpisów z tytułu zużycia przedmiotów nietrwałych określa kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego, stosując przy tym następujące metody ustalania zużycia przedmiotów nietrwałych:

- 1) odpisywanie pełnej wartości początkowej przedmiotów pod datą ich likwidacji; metodę tę należy stosować dla przedmiotów nie zużywających się do czasu całkowitego zniszczenia (opakowania szklane, szkło laboratoryjne, zastawa stołowa itp.) oraz dla obrazów, rzeźb i innych dzieł sztuki;
- 2) odpisywanie sukcesywnie części wartości początkowej przedmiotów w kolejnych okresach sprawozdawczych, jednak przez okres nie dłuższy od 3 lat, a w wypadkach uzasadnionych możliwością długotrwałego ich eksploataowania 5 lat, proporcjonalnie do ilości produktów, jakie mogą być za pomocą tych przedmiotów wytworzone; metodę tę należy stosować przy ustalaniu zużycia narzędzi i przyrządów specjalnych, sprawdzianów itp.;
- 3) odpisywanie w równych ratach części wartości początkowej poszczególnych przedmiotów lub ich jednorodnych grup w kolejnych okresach sprawozdawczych, proporcjonalnie do przewidywanego czasu ich użytkowania, jednak przez okres nie dłuższy od 10 lat; metodę tę należy stosować do przedmiotów o wyższej wartości jednostkowej oraz przedmiotów, których czas użytkowania określony jest odpowiednimi normami;
- 4) odpisywanie pełnej wartości początkowej przedmiotów pod datą rozpoczęcia ich użytkowania przy jednoczesnym obciążeniu pełną ich wartością kont kosztów lub innych kont wskazanych w planie kont; metodę tę należy stosować do przedmiotów o niskiej wartości jednostkowej, przedmiotów zużywających się w czasie nie dłuższym od 1 roku, zbiorów bibliotecznych, przedmio-

tów zakupionych ze środków funduszy zachęty materialnej oraz wszystkich przedmiotów nietrwałych jednostek i zakładów budżetowych;

- 5) odpisywanie pełnej wartości początkowej grup przedmiotów nietrwałych, których użytkowanie rozpoczęto w danym okresie sprawozdawczym pod datą okresu, przy obciążaniu ich wartością początkową kont kosztów lub innych kont wskazanych w planie kont w równych ratach przez szereg kolejnych okresów sprawozdawczych, z tym jednak, że rozliczenie zużycia przedmiotów nietrwałych może być dokonywane w czasie nie dłuższym od lat 5; metodę tę można stosować dla wszystkich przedmiotów nietrwałych, z wyjątkiem wymienionych w pkt 2 i 4, zwłaszcza zaś dla przedmiotów nietrwałych zakupionych ze środków inwestycyjnych, stanowiących tak zwane pierwsze wyposażenie jednostki;
- 6) odpisywanie wartości początkowej przedmiotów nietrwałych w dwu równych ratach; pierwszy odpis ma miejsce pod datą oddania przedmiotu do użytkowania, drugi — po potrąceniu ewentualnej wartości odpadków — pod datą likwidacji przedmiotu; metodę tę można stosować dla wszystkich przedmiotów nietrwałych nie wymienionych w pkt 1—4.

3. Kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego może określić metody ustalania zużycia przedmiotów nietrwałych wymienione w ust. 2 uznać za właściwe do obliczenia zużycia innych niż wskazane w ust. 2 grup przedmiotów nietrwałych, jeżeli uzasadniają to warunki działania jednostki lub sposób użytkowania tych przedmiotów.

4. W księgach rachunkowych jednostek należy ujmować wartość początkową oraz odpisy z tytułu zużycia przedmiotów nietrwałych do czasu ich fizycznej likwidacji, nawet jeżeli odpisy równają się wartości początkowej przedmiotów. Przedmioty, których odpisy z tytułu zużycia równają się ich wartości początkowej, należy również inwentaryzować według zasad określonych w dziale III zarządzenia.

§ 101. 1. Produkty gotowe własnej produkcji, to jest wyroby gotowe, zakończone roboty, usługi, prace naukowe, projekty itp., zwane dalej „produktami”, wycenia się według kosztów wytworzenia. Przez koszt wytworzenia rozumie się także stałą cenę ewidencyjną, skorygowaną o odchylenia kosztu wytworzenia od ceny ewidencyjnej.

2. Jeżeli koszt wytworzenia produktów planowo rentownych jest wyższy od ceny zbytu na dany produkt, zmniejszonej o podatek obrotowy, produkt wycenia się według planowanego kosztu wytworzenia.

3. Jeżeli koszt wytworzenia produktów planowo deficytowych jest wyższy od ich kosztu planowanego, produkty wycenia się według planowanego kosztu wytworzenia.

4. Dla ustalenia, czy dany produkt jest planowo rentowny, czy planowo deficytowy, porównuje się jego cenę zbytu obowiązującą w dniu dokonywania wyceny z planowanym kosztem własnym na dany rok.

5. Jeżeli dla określonych produktów nie ustala się kosztu planowanego, wówczas wycenia się je według kosztów wytworzenia, jednak w kwocie nie wyższej od ceny zbytu zmniejszonej o podatek obrotowy.

6. Różnice między kosztem wytworzenia produktów a ich wartością ustaloną zgodnie z przepisami ust. 2, 3 i 5 obciążają koszt własny produktów sprzedanych w okresie sprawozdawczym.

7. Jeżeli przy produkcji seryjnej wyrobów, prowadzeniu prac naukowych, prac projektowych itp., niemożliwe jest przed zakończeniem całej serii, pracy naukowej lub projektu ustalenie kosztu wytworzenia już wyprodukowanych wyro-

bów, zakończonych etapów pracy lub elementów projektu, wówczas wycenia się je według planowanego kosztu wytworzenia lub rzeczywistego kosztu wytworzenia takich samych produktów w poprzednim okresie sprawozdawczym, z tym że odpowiednia część przekroczenia kosztów planowanych z tytułu odstępstw od przyjętej technologii (zakresu pracy lub projektu), strat na brakach, przekroczenia narzutów kosztów pośrednich itp. zwiększa wartość produktów.

8. Jednostki zwolnione z obowiązku ustalania kosztu wytworzenia poszczególnych produktów lub ich grup wyceniają je w cenie sprzedaży zmniejszonej o podatek obrotowy i inne wielkości określone w przepisach branżowych.

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

2. Przez koszt wytworzenia produkcji nie zakończonej powstałej przy masowej i wielkoseryjnej produkcji o charakterze przemysłowym rozumie się koszty zużycia materiałów oraz koszty przerobu, ustalone z uwzględnieniem stopnia zaawansowania produkcji. Nie zalicza się do kosztów produkcji nie zakończonej strat na brakach, kosztów zużycia narzędzi i przyrządów specjalnych oraz kosztów przygotowania (uruchomienia) nowej produkcji. W wypadkach uzasadnionych nieznacznym rozmiarem i stałością stanów produkcji w toku oraz krótkim cyklem produkcyjnym można zrezygnować z wyceny produkcji w toku, zaliczając koszty z nią związane w całości na produkcję zakończoną lub też zwiększając o wartość materiałów lub półfabrykatów znajdujących się w procesie produkcji wartość zapasu materiałów lub półfabrykatów. Przy większych rozmiarach produkcji w toku bądź wahańach jej stanu dopuszczalna jest wycena produkcji materiałochłonnej, przy której koszty zużycia materiałów stanowią istotną część ogólnej sumy kosztów — w wysokości kosztów materiałowych obejmujących wartość surowców oraz innych ważniejszych materiałów i półfabrykatów wsadowych wraz z przypadającymi na nie odchyleniami od cen ewidencyjnych i kosztami zakupu. Można nie zaliczać do wartości produkcji nie zakończonej kosztów ogólnozakładowych.

3. Przez koszt wytworzenia produkcji nie zakończonej powstałej przy małoseryjnej i indywidualnej produkcji o charakterze przemysłowym oraz przy wykonywaniu usług rozumie się koszty nie zakończonej i nie zaniechanych zleceń produkcyjnych, skorygowane o różnice inwentaryzacyjne, o których mowa w § 73.

4. Koszt wytworzenia produkcji w toku o charakterze budowlano-montażowym, prac projektowych, robót geologiczno-poszukiwawczych ustala się mnożąc jej wartość kosztorysową (zwiększoną o ewentualne dodatki nie objęte kosztorysem, a przysługujące wykonawcy) przez właściwy dla niej wskaźnik poziomu kosztów. Wskaźnik ten wynika z porównania zmniejszonych o koszty nieprodukcyjne kosztów produkcji od początku roku do dnia wyceny z wartością kosztorysową tejże produkcji, z uwzględnieniem kosztu i wartości kosztorysowej stanu robót w toku na początek roku. Przy produkcji budowlano-montażowej wskaźnik poziomu kosztów powinien być ustalony odrębnie dla każdej budowy, za którą uważa się plac budowy obejmujący jeden lub kilka obiektów, zespół budów, grupę lub odcinek robót, wykonywanych przez wydzieloną komórkę organizacyjną jednostki. Wartość produkcji budowlano-montażowej w toku może obejmować koszty robót nie objętych umową z zamawiającym (§ 42 ust. 2) tylko wówczas, jeżeli były one niezbędne ze względów bezpieczeństwa lub zabezpieczenia przed awarią.

5. Produkcja nie zakończona o charakterze rolnym nie podlega wycenie, chyba że przepisy branżowe określą wy-

padki, kiedy całość lub określona część nie zakończonej produkcji podlega wycenie, i ustala sposób tej wyceny.

6. Pomocniczą produkcję w toku wycenia się według jednej z metod określonych w ust. 2—5, z tym że nie zalicza się do jej wartości kosztów ogólnozakładowych. Można nie wyceniać pomocniczej produkcji w toku wykonanej na potrzeby wewnętrzne jednostki.

7. Dozwolone jest przyjęcie za podstawę wyceny produkcji nie zakończonej planowanych lub normalnych kosztów wytwarzania, a w jednostkach zwolnionych od obowiązku ustalania kosztu wytworzenia poszczególnych produktów lub ich grup również w wysokości odpowiedniej części wartości produktu ustalonej w sposób określony w § 101 ust. 8.

8. Jeżeli zgodnie z postanowieniami ust. 1—7 nie wycenia się produkcji nie zakończonej lub nie wlicza do jej wartości określonych kosztów, różnice z tego tytułu zalicza się do wartości wytworzonych produktów lub też ujmuje w księgach rachunkowych w sposób odmienny, podany w planie kont.

§ 103. 1. Towary wycenia się według cen zakupu. Przez cenę zakupu rozumie się także stałą cenę ewidencyjną, skorygowaną o odchylenia ceny ewidencyjnej od ceny zakupu.

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

§ 104. Materiały i towary w drodze wycenia się w sposób określony w §§ 98 i 103.

§ 105. 1. Inwentarz żywy wycenia się stosownie do przepisów branżowych według cen zakupu, cen nabycia lub też według wartości początkowej przychówka zwiększonej o przyrost jego wartości.

2. W razie braku danych umożliwiających wycenę w myśl zasad określonych w ust. 1 inwentarz żywy wycenia się po urzędowej cenie skupu, a w razie jej braku — po cenie ustalonej przez jednostkę nadrzędną.

§ 106. Niepełnowartościowe składniki majątku wycenia się w wartości ustalonej szacunkowo. Przepisy § 99 mają odpowiednie zastosowanie.

§ 107. Obce składniki majątku znajdujące się w dyspozycji jednostki, jeżeli objęte są wartościową ewidencją jednostki, wycenia się według ich wartości ustalonej w porozumieniu z właścicielem, a w wypadku jej braku — na podstawie oszacowania.

DZIAŁ V

ZASADY WYKAZYWANIA AKTYWÓW, PASYWÓW I FINANSOWYCH WYNIKÓW DZIAŁALNOŚCI W SPRAWOZDANIACH FINANSOWYCH

§ 108. 1. Podstawą sporządzania sprawozdań finansowych są prawidłowo prowadzone księgi rachunkowe.

2. W sprawozdaniach finansowych wykazuje się aktywa i pasywa według stanu w ostatnim dniu okresu sprawozdawczego, a koszty, dochody, wyniki działalności oraz wpływy i wydatki budżetowe narastająco za okres od pierwszego dnia roku do dnia końżącego każdy okres sprawozdawczy w danym roku.

§ 109. Aktywa i pasywa wykazuje się w sprawozdaniach finansowych w wartości ustalonej zgodnie z przepisami działów III i IV zarządzenia.

§ 110. Finansowy wynik działalności (zysk lub stratę) wykazuje się w sprawozdaniach finansowych jednostek, które zobowiązane są do jego ustalania w pełnej wysokości przypadającej za czas od początku roku do końca każdego okresu sprawozdawczego. Oznacza to, że:

- 1) przy ustalaniu wyniku uwzględnić należy pełne osiągnięte i przypadające na rzecz jednostki dochody oraz odpowiadające im koszty własne ich uzyskania, a także poniesione straty i osiągnięte zyski nadzwyczajne;
- 2) nie zalicza się do wyniku finansowego:
 - a) wątpliwych dochodów oraz wątpliwych strat i zysków nadzwyczajnych (np. z tytułu naliczonych kar do czasu ich zainkasowania lub opłacenia),
 - b) kosztów i dochodów przyszłych okresów sprawozdawczych.

§ 111. 1. Dokonywanie rozliczeń międzyokresowych kosztów dla spełnienia przepisów § 110 jest uzasadnione, jeżeli określony koszt odnosi się do szeregu okresów sprawozdawczych bądź do innego okresu aniżeli okres, w którym ten koszt poniesiono, jego zarachowanie zaś na okres, w którym został poniesiony, spowodowałoby istotne zniekształcenie finansowego wyniku działalności jednostki za ten okres sprawozdawczy.

2. W sprawozdaniach finansowych za okresy sprawozdawcze nie kończące roku można wykazywać rozliczenia międzyokresowe kosztów tak czynne (koszty przyszłych okresów), jak i bierne (rezerwa na wydatki przyszłych okresów) z wszelkich tytułów.

3. W rocznych sprawozdaniach finansowych mogą być ujęte jako rozliczenia międzyokresowe kosztów wyłącznie rozliczenia:

- 1) kosztów przygotowania nowej produkcji i jej wdrożenia oraz kosztów robót odkrywkowych i górniczych;
- 2) kosztów prac z zakresu postępu technicznego i organizacyjnego oraz ich wdrożenia, w tym także koszty projektów racjonalizatorskich i wynalazczych;
- 3) kosztów utrzymania służb inwestycyjnych w nowo budowanych zakładach (wydziałach, oddziałach) czynnych jednostek produkcyjnych;
- 4) kosztów większych remontów środków trwałych, w tym także modernizacji i adaptacji pomieszczeń;
- 5) wszelkich innych kosztów, dotyczących przyszłych lat wskazanych w dowodach obcych (np. ubezpieczenia rzeczowe);
- 6) innych kosztów określonych w przepisach szczególnych, z tym jednak że rozliczenia te nie mogą być dokonywane przez okres dłuższy od lat 3, a jeżeli uzasadniają to ich długotrwałe skutki ekonomiczne — lat 5.

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

§ 112. Jako straty lub zyski nadzwyczajne mogą być przy ustalaniu wyniku działalności (§ 110) traktowane:

- 1) straty w składnikach majątku spowodowane wypadkami losowymi, zmniejszone o otrzymane odszkodowania;
- 2) straty wynikające z przedawnienia i umorzenia należności oraz zyski z tytułu wpływów należności odpisanych na straty;
- 3) straty i zyski z tytułu opłaconych (otrzymanych) kar, grzywnien itp. oraz kosztów postępowania spornego;
- 4) straty z tytułu spisania kosztów anulowanych zleceń i produkcji zaniechanej;
- 5) straty wynikające z utworzenia rezerw w ciężar strat oraz zyski wynikające ze zmniejszenia tych rezerw;

- 6) straty i zyski wynikające z zaokrągleń oraz odpisania drobnych należności i zobowiązań;
- 7) straty z tytułu niedoborów i szkód nie zawinionych, przekraczających normy ubytków naturalnych, oraz zyski z tytułu nadwyżek rzeczowych składników majątku obrotowego;
- 8) inne straty i zyski, określone w przepisach szczególnych.

§ 113. 1. Elementy podziału wyniku finansowego (odpisy na fundusze, wpłaty z zysku na rzecz budżetu itp.) oraz finansowania działalności jednostki (np. dotacje na pokrycie strat) mogą być, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, wykazywane w sprawozdaniach finansowych za okresy nie kończące roku w wysokości dokonanych wpłat lub otrzymanych dotacji; w rocznych sprawozdaniach finansowych należy je wykazywać w wysokości przypadającej za dany rok.

2. Jednostki obowiązane — zgodnie z odrębnymi przepisami — opłacać podatek dochodowy wykazują we wszystkich sprawozdaniach finansowych kwoty podatku dochodowego w wysokości przypadającej za dany okres sprawozdawczy.

§ 114. Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych ustalają instrukcje w sprawie sprawozdawczości finansowej.

§ 115. Niezależnie od sprawozdań finansowych wszystkie jednostki obowiązane są sporządzić na koniec każdego roku w złotych i groszach:

- 1) bilans;
- 2) rachunek strat i zysków, jeżeli zgodnie z planem kont ustalają finansowy wynik swej działalności.

Bilans i rachunek strat i zysków sporządzane w złotych i groszach jednostki przechowują zgodnie z przepisem § 120 ust. 4.

DZIAŁ VI

PRZECHOWYWANIE DOWODÓW, KSIĄG RACHUNKOWYCH, SPISÓW INWENTARYZACYJNYCH I SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

§ 116. 1. Po dokonaniu księgowania, dotyczących okresu sprawozdawczego, wszelkie dowody księgowe i ich zestawienia, które stanowiły podstawę księgowania, oraz arkusze (karty) i zestawienia spisów z natury oraz 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 zabezpieczający przed ich wymianą.

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

3. Sprawozdania finansowe należy przechowywać w teczkach specjalnie na ten cel przeznaczonych.

4. Na okładkach teczek należy zamieścić:

- 1) nazwę jednostki i komórki organizacyjnej prowadzącej księgi rachunkowe jednostki;
- 2) znak kancelaryjny teczek, składający się z symbolu komórki organizacyjnej i symbolu hasła określającego rodzaj akt umieszczonych w teczce;

- 3) określenie kategorii akt (A lub B) z podaniem 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 ewentualnie na makulaturę.

§ 117. 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 po roku sprawozdawczym.

§ 118. 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. Przepisy ust. 1 nie naruszają uprawnień organów powołanych do ścigania przestępstw, organów kontroli, rewizji itp. do zabezpieczenia niezbędnych dowodów w sposób uregulowany odrębnymi przepisami.

§ 119. 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.

§ 120. 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 dokonywanej przez jednostki handlu uspołecznionego — do dnia ostatecznego rozliczenia osoby majątkowo odpowiedzialnej za okres, w którym zostały wystawione;
- 2) listy płac lub karty wynagrodzeń bądź inne dowody, na podstawie których następuje obliczenie podstawy wymiaru rent — 12 lat;
- 3) wszelkie inne dowody księgowe — 3 lata pod warunkiem, że uprzednio ostatecznie rozliczono osoby majątkowo odpowiedzialne;
- 4) księgi rachunkowe, sprawozdania finansowe za okresy nie kończące roku oraz inne akta — 5 lat.

2. Terminy ustalone w ust. 1 pkt 2, 3 i 4 oblicza się od początku roku następnego po roku, którego dany dokument dotyczy, z tym jednak że dowody 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, kredyty, kontrakty lub sprawy zostaną ostatecznie zakończone, spłacone i rozliczone.

3. Po upływie ustalonego okresu przechowywania dokumenty, o których mowa w ust. 1, należy przekazać na makulaturę w trybie ustalonym obowiązującymi przepisami po uzyskaniu na to zgody właściwego archiwum państwowego.

4. Roczne sprawozdania finansowe są aktami przeznaczonymi do trwałego przechowywania (kategoria A).

DZIAŁ VII

PRZEPISY KOŃCOWE

§ 121. 1. W wypadkach uzasadnionych strukturą organizacyjną lub potrzebami branżowymi właściwi ministrowie mogą ustalić odmienne ogólne zasady rachunkowości, po uzgodnieniu ich z Ministrem Finansów.

2. Ministrowie, dyrektorzy zjednoczeń, a także dyrektorzy kombinatów, jednostek wielozakładowych i innych jednostek nadrzędnych — mogą ujednoczyć zasady dokumentacji księgowej, prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych — w wypadkach uzasadnionych potrzebami racjonalnego zarządzania, a zwłaszcza dla zapewnienia możliwości porównywania i oceny rezultatów gospodarczych podległych im jednostek. Mogą oni również przejąć określone prawa i obowiązki kierowników podległych im jednostek, ustalone w przepisach niniejszego zarządzenia.

§ 122. Tracą moc:

- 1) zarządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 1954 r. w sprawie inwentaryzacji oraz sporządzania i zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych banków (Monitor Polski z 1954 r. Nr 122, poz. 1767);
- 2) zarządzenie Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1967 r. w sprawie rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej (Monitor Polski z 1967 r. Nr 69, poz. 340 oraz z 1972 r. Nr 10, poz. 73);
- 3) zarządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 1970 r. w sprawie zasad inwentaryzacji produkcji budowlano-montażowej w toku (Monitor Polski Nr 11, poz. 93).

§ 123. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 1973 r.

Minister Finansów: *S. Jędrychowski*