

## **METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW ORAZ USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO**

Zgodnie z postanowieniami art. 3 ust. 6, art. 4, ust. 3, pkt 4 i ust. 5 oraz art. 10, ust. 1, pkt 2 a także przepisami szczegółowymi, w szczególności rozdziału 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. - o rachunkowości (tekst jednolity - Dz. U. z 2018 r. poz.395 z późn. zm.), ustala się następujące zakładowe metody wyceny aktywów i pasywów, do stosowania w sposób ciągły (w okresie wieloletnim), nie rzadziej niż na koniec roku obrotowego i na każdy inny dzień bilansowy zakładając, że nie występuje zagrożenie możliwości dalszej kontynuacji działalności danej Jednostki ZHP. Jednostki ZHP zobowiązane są do stosowania zasady ostrożności.

**1. W przypadku**, gdy dana jednostka ZHP nie przekracza kryteriów o których mowa w art. 3 ust. 6, art. 28 ust. 4a, art. 28b ust. 1, art. 37 ust. 10:

- 1) umowy najmu dzierżawy, leasingu podlegają ewidencji klasyfikacji według zasad określonych w przepisach podatkowych.
- 2) może odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- 3) nie stosuje przepisów Rozporządzenia Ministra finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych. (Dz. U. nr 149, poz. 1674 ze zm.),
- 4) może korzystać z uproszczeń przewidzianych w art. 28, ust. 4a ustawy o rachunkowości w zakresie ustalania kosztu wytworzenia.

**2. Środki trwałe, środki trwałe w budowie i wartości niematerialne i prawne wycenia się**, w zależności od sposobu ich nabycia (wytworzenia) i późniejszego wykorzystania według:

- 1) cen nabycia (zakupu),
- 2) kosztów wytworzenia,
- 3) wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) oraz o ewentualne odpisy aktualizacyjne z tytułu trwałej utraty ich wartości.

**Cena nabycia składnika aktywów** (zarówno trwałych jak i obrotowych) jest ceną zakupu obejmującą kwotę należną sprzedającemu bez podlegających odliczeniu: podatku VAT i podatku akcyzowego, powiększona, w przypadku importu, o obciążenia publicznoprawne oraz o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, wraz z kosztami transportu, załadunku wyładunku, składowania lub kosztami wprowadzenia do obrotu oraz pomniejszona o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski.

W przypadku braku możliwości ustalenia ceny nabycia składnika aktywów, przyjętego w szczególności nieodpłatnie (także w formie darowizny), jego wyceny dokonuje się według cen sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (obiektu).

**Koszt wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych** zawiera ogół poniesionych kosztów za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub do dnia przyjęcia danego składnika aktywów trwałych do użytkowania, w tym także:

- 1) VAT i podatek akcyzowy nie podlegające odliczeniu,

2) koszty obsługi zaciągniętych zobowiązań w celu sfinansowania aktywów trwałych i ujemne różnice kursowe, pomniejszone o przychody uzyskane z tych tytułów (o dodatnie różnice kursowe i odsetki od środków pieniężnych na rachunkach bankowych).

**Trwała utrata wartości** następuje w sytuacji dużego prawdopodobieństwa, że kontrolowany przez daną Jednostkę ZHP składnik aktywów nie przyniesie, w znacznej części, w przyszłości lub nie przyniesie w ogóle, korzyści ekonomicznych. Jest to uzasadnieniem do dokonania odpisu aktualizującego - doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto a w przypadku jej braku do ustalonej w inny sposób - wartości godziwej.

**Wartość godziwa** stanowi kwotę za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.

Wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji, jeżeli ich wartość byłaby znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych danej Jednostki ZHP oraz jej zobowiązań finansowych, które zamierza ona zaciągnąć, stanowi ujawniona na rynku bieżąca oferta kupna, natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które dana Jednostka ZHP zamierza nabyć oraz zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi ujawniona na rynku bieżąca oferta sprzedaży.

**Cena nabycia, koszt wytworzenia lub cena sprzedaży (w przypadku braku możliwości ustalenia dwóch pierwszych wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych) stanowi wartość początkową.**

**Wartość początkową środków trwałych** stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia: przebudowy, rozbudowy, modernizacji i rekonstrukcji - powodujące, po zakończeniu ulepszenia, przewyższenie wartości użytkowej danego środka trwałego w stosunku do wartości posiadanej przy przyjęciu do użytkowania, mierzonej okresem użytkowania, zdolnością, wytwórczą jakością uzyskiwanych produktów, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

Wartość początkową środków trwałych (z wyjątkiem gruntów nie służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową) zmniejszają dokonywane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) w celu uwzględnienia utraty ich wartości wskutek użytkowania lub upływu czasu.

Wartość początkowa i dokonane dotychczas odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) mogą, na podstawie odrębnych przepisów, podlegać aktualizacji wyceny do wartości księgowej netto nie przekraczającej wartości godziwej danego środka trwałego, której umorzenie (zamortyzowanie) w przewidywanym okresie dalszego użytkowania jest ekonomicznie uzasadnione.

Różnica wartości netto środka trwałego, wynikająca z dokonanej aktualizacji wyceny, podlega przeniesieniu na fundusz z aktualizacji wyceny; wartość ta nie może być przeznaczona do podziału.

**Umorzenia (amortyzacja) środków trwałych** dokonywane są na zasadzie planowego, systematycznego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Rozpoczęcie umorzeń (amortyzacji) następuje w miesiącu następującym po miesiącu, w którym przyjęto środek trwały do użytkowania a ich zakończenie nie później niż z chwilą zrównania wartości umorzeń (amortyzacji) z wartością początkową danego środka trwałego lub przeznaczenia go do sprzedaży, likwidacji bądź stwierdzenia niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidzianej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania powinno się ustalić metodę i stawkę odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych). Ustalona stawka umorzeniowa (amortyzacyjna) powinna być okresowo weryfikowana przez zastosowanie odpowiedniej korekty odpisów na następne lata obrotowe.

Ustalając okres umorzeń (amortyzacji) i roczną stawkę umorzeniową (amortyzacyjną) powinno się uwzględnić czasookres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na który mogą wpłynąć w szczególności:

- 1) liczba zmian użytkowania środka trwałego,
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin użytkowania, liczbą wytwarzanych produktów lub innym miernikiem,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasookresu użytkowania środka trwałego,
- 5) cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego przewidywana przy jego likwidacji.

W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z użytkowania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizacyjnego (zmniejszającego) jego wartość, która podlega odniesieniu w pozostałe koszty operacyjne. Tak dokonany odpis aktualizacyjny, którego wartość została, na podstawie odrębnych przepisów, uprzednio zaktualizowana, zmniejszają, odniesione wcześniej na fundusz z aktualizacji wyceny, różnice pozostałe z tej aktualizacji. Ewentualną nadwyżkę odpisu z tytułu trwałej utraty wartości nad różnicami z aktualizacji wyceny odnosi się, w takiej sytuacji, w pozostałe koszty operacyjne.

Dla celów amortyzacji w ZHP stosuje się stawki amortyzacyjne zgodnie z przewidywanym okresem ekonomicznej użyteczności. Dopuszcza się stosowanie stawek amortyzacyjnych wynikających z przepisów podatkowych, jeżeli wyrażają one ekonomiczny okres użyteczności środka trwałego.

Umorzeń (amortyzacji) środków trwałych, uwzględniając zasadę istotności i wartość poszczególnych obiektów inwentarzowych dokonuje się w sposób następujący:

- 1) do 1 500 zł będą ujmowane w koszty zużycia materiałów, przez co nie podlegają amortyzacji,
- 2) od 1 500,01 zł do 10 000 zł będą ujmowane w koszty zużycia materiałów i równolegle w ewidencji pozabilansowej (Niskocenne składniki rzeczowe/wyposażenie)
- 3) od 10 000,01 zł będą podlegać amortyzacji według wyżej wskazanych metod i stawek amortyzacyjnych metodą liniową.

Dopuszcza się możliwość ujęcia środków trwałych o wartości początkowej od 1 500,01 zł do 10 000 zł w ewidencji środków trwałych poprzez jednorazowy odpis amortyzacyjny.

W przypadku, gdy zasady rozliczenia dotacji/grantu/projektu przewidują inny niż wskazany wyżej sposób rozliczenia zakupów środków trwałych, dopuszcza się zastosowanie rozwiązania wynikającego z danej umowy o ile nie wpływa to w istotny sposób na zniekształcenie wartości bilansowej środków trwałych. Decyzję każdorazowo podejmuje kierownik jednostki w porozumieniu z księgowym.

Muzealia nie podlegają amortyzacji.

**3. Wartości niematerialne i prawne wycenia się oraz dokonuje umorzeń (amortyzacji) w podobny sposób jak środki trwałe stosując, uregulowany odpowiednimi, postanowienia art. 31, ust.2, oraz art. 32, ust. 1 do 4 i ust. 6 ustawy o rachunkowości.**

Niektóre rodzaje wartości niematerialnych i prawnych wymagają szczególnej wnikliwości przy dokonywaniu ich wyceny.

**Koszty zakończonych prac rozwojowych** wykonywanych przez daną Jednostkę ZHP na własne potrzeby poniesione przed rozpoczęciem produkcji (wykonywania usług) lub zastosowaniem technologii zalicza się, zgodnie z postanowieniami art. 33, ust. 2 ustawy o rachunkowości, do wartości niematerialnych i prawnych w przypadku, gdy:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,

- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie dana Jednostka organizacyjna podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- 3) koszty prac rozwojowych pokryte zostaną według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

**Umorzeń (amortyzacji) kosztów prac rozwojowych**, w zależności od ich rodzajów i sposobu wykorzystania, dana Jednostka ZHP powinna dokonywać w okresie nie dłuższym jak 5 lat.

**Wartość firmy**, jeżeli wystąpi w danej Jednostce ZHP, będzie stanowić różnicę pomiędzy ceną nabycia określonej jednostki gospodarczej lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.

W przypadku natomiast gdy cena nabycia jednostki gospodarczej lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przyjętych aktywów netto to powstała różnica stanowi ujemną wartość firmy w danej Jednostce.

**Umorzeń (amortyzacji) wartości firmy** dana Jednostka ZHP powinna dokonywać w zależności od oceny sytuacji z nią związanej w okresie nie dłuższym jak 5 lat, metodą liniową zaliczając odpisy amortyzacyjne do pozostałych kosztów operacyjnych. W uzasadnionym przypadku można okres ten wydłużyć nawet do lat 20-tu podając ten fakt w „dodatkowych informacjach i objaśnieniach” wraz z uzasadnieniem.

**Ujemną wartość firmy** stanowiącą nadwyżkę wartości godziwej aktywów netto danej Jednostki ZHP przejętej (nabytej) nad ceną przejęcia (nabycia), do wysokości nie przekraczającej wartości godziwej nabytych aktywów trwałych (z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na rynkach regulowanych), odpowiednia Jednostka zalicza w zasadzie do rozliczeń międzyokresowych przychodów przez okres będący średnią ważoną czasookresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów.

Ujemna wartość firmy, w wartości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych (z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na rynkach regulowanych), powinna być zaliczana do pozostałych przychodów operacyjnych na dzień połączenia.

Ujemna wartość firmy podlega zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych do wysokości, oszacowanych w wiarygodny sposób, przyszłych strat i kosztów ustalonych przez daną Jednostkę na dzień połączenia, nie stanowiących jednak zobowiązań tej Jednostki przejętej na dzień połączenia, obejmujących także zobowiązania nie wykazane dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym tej Jednostki, jeżeli w wyniku połączenia następuje ich ujawnienie i odpowiadają one definicji zobowiązań.

Odpisu dokonuje się w okresie sprawozdawczym, w którym straty i koszty wpływają na wynik finansowy. Natomiast jeżeli straty i koszty nie zostały poniesione w przewidywanych uprzednio okresach sprawozdawczych to obejmującą je ujemną wartość firmy odpisuje się w sposób określony w art. 44b, ust. 11 ustawy o rachunkowości.

**4. Długoterminowe aktywa finansowe (inwestycje)**, przez które rozumie się aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych, wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend lub innych pożytków w tym również i transakcji handlowych wycenia się, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, według ceny ich nabycia, pomniejszonej ewentualnie, o odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości.

Wartość długoterminowych aktywów finansowych (z wyłączeniem inwestycji w nieruchomości i prawa) ustaloną w cenie ich nabycia można, zgodnie z postanowieniami art. 35, ust. 4, ustawy o rachunkowości, przeliczać do wartości rynkowej rozliczając, wynikającą stąd różnicę, w następujący sposób:

- 1) różnice z przeliczenia inwestycji stanowiących długoterminowe aktywa finansowe powodujące wzrost ich wartości do poziomu cen rynkowych na zwiększenie funduszu z aktualizacji wyceny,

- 2) obniżenie wartości długoterminowych aktywów (inwestycji) finansowych przeszacowanych uprzednio do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu fundusz z aktualizacji wyceny, odnosi się na zmniejszenie tego funduszu, jeżeli kwota różnicy nie była do dnia wyceny rozliczona,
- 3) skutki obniżenia wartości długoterminowych aktywów (inwestycji) finansowych, w pozostałych przypadkach, zalicza się do kosztów finansowych; natomiast wzrost wartości danej inwestycji, wiążący się bezpośrednio z uprzednim obniżeniem jej wartości zaliczanym do kosztów finansowych zalicza się, do wysokości tych kosztów, do przychodów finansowych.

**Nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne** zaliczane do inwestycji - wycenia się według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej co 3 lata.

Przeszacowania inwestycji w nieruchomości i prawa odnoszone są odpowiednio w pozostałe przychody operacyjne lub pozostałe koszty operacyjne w okresie, w którym nastąpiło przeszacowanie.

W przypadku, gdy wartość zbytej inwestycji, zaliczonej do długoterminowych aktywów finansowych była uprzednio przeszacowana lub wyceniona w wartości rynkowej albo w cenie nabycia - w zależności od tego która z nich była niższa natomiast skutki tej wyceny odniesiono według wyżej podanych zasad - to ustaloną nadwyżkę z przeszacowania rozlicza się z funduszem z aktualizacji wyceny.

Inwestycje stanowiące długoterminowe aktywa finansowe, na dzień ich przekwalifikowania do inwestycji krótkoterminowych (aktywów finansowych), wycenia się:

- 1) w cenie nabycia lub w wartości rynkowej, w zależności od tego która z nich jest niższa, jeżeli inwestycje krótkoterminowe wycenia się w wartości rynkowej lub w cenie nabycia, w zależności od tego która z nich jest niższa,
- 2) w wartości księgowej, jeżeli inwestycje krótkoterminowe wycenia się w wartości rynkowej; w sytuacji przekwalifikowania inwestycji długoterminowej, uprzednio przeszacowanej czego skutki odniesiono na fundusz z aktualizacji wyceny - to nie rozliczoną, na dzień przekwalifikowania, nadwyżkę z przeszacowania tej inwestycji odnosi się w koszty finansowe lub zalicza się do przychodów finansowych.

W przypadku gdy cena nabycia jednakowych lub uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo rodzaju albo przeznaczenia składników inwestycji długoterminowych są różne, to ich rozchód wycenia się po cenach tych składników inwestycji długoterminowych, które nabyto najwcześniej.

**5. Materiały i towary wycenia się według cen zakupu.** Materiały i towary w jednostkach organizacyjnych ZHP prowadzących działalność produkcyjną, usługową i handlową powinny być ujmowane w księgach rachunkowych, na dzień ich zakupu, w cenach ewidencyjnych z ustaleniem i ewidencją różnic pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich zakupu.

Na dzień bilansowy, w przypadku, gdy wartość materiałów i towarów ustalono w cenach ewidencyjnych w danej Jednostce ZHP, prowadzącej działalność gospodarczą, ceny te doprowadza się do:

- 1) rzeczywistych cen ich zakupu albo
- 2) cen nie wyższych od możliwych do uzyskania na rynku (art. 28, ust. 1, pkt 6 ustawy).

Stosowane do wyceny, na dzień bilansowy, ceny zakupu materiałów i towarów nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych aktywów możliwych do uzyskania.

**Cena sprzedaży netto składnika aktywów** to możliwa do uzyskania, na dzień bilansowy, cena sprzedaży bez VAT i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia oraz o koszty związane z przystosowaniem aktywu do sprzedaży i dokonaniem jej, powiększona o dotację przedmiotową; w przypadku braku możliwości ustalenia ceny sprzedaży netto danego aktywu, powinno się określić jego wartość godziwą, na dzień bilansowy, w inny sposób.

W przypadku gdy ceny zakupu jednakowych lub uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo rodzaju i przeznaczenia, są różne to wartość stanu końcowego materiałów i towarów wycenia się, w/g przyjętej przez daną Jednostkę ZHP metody ustalania wartości ich rozchodu do zużycia lub sprzedaży stosując zasadę „pierwsze przyszło - pierwsze wyszło” w sposób ciągły.

Cena zakupu towaru (w indywidualnych przypadkach) może zostać zwiększona o koszty:

- 1) wynikające z długotrwałego przygotowania towaru do sprzedaży,
- 2) zaciągniętych zobowiązań, na sfinansowanie zapasów w okresie przygotowania do sprzedaży, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

**Odpisy aktualizacyjne wartości materiałów i towarów**, dokonane na okoliczność trwałej utraty ich wartości lub spowodowane wyceną doprowadzającą ich wartość do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, zalicza się odpowiednio w:

- 1) pozostałe koszty operacyjne,
- 2) koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub usług albo koszty działalności statutowej,
- 3) koszty sprzedaży.

**6. Produkty wycenia się w koszcie ich wytworzenia** obejmującym koszty będące w bezpośrednim związku z danym produktem wraz z uzasadnioną częścią kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem produktu.

**Koszty bezpośrednie** wytworzonych produktów obejmują:

- 1) wartość zużytych w produkcji materiałów bezpośrednich,
- 2) koszty pozyskania i przetworzenia bezpośrednio związane z produkcją,
- 3) inne poniesione koszty związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca w jakich znajduje się w dniu wyceny.

**Koszty pośrednie**, uzasadnione i odpowiednie do okresu wytwarzania produktu to:

- 1) zmienne pośrednie koszty produkcji,
- 2) odpowiednia część stałych pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają ich poziomowi przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych; za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji w danej ilości okresów (sezonów) z uwzględnieniem planowych remontów.

W przypadku braku możliwości (w indywidualnych przypadkach) ustalenia kosztu wytworzenia produktu, wyceny tego aktywu dokonuje się według cen sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonego o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży zysk brutto; w odniesieniu do produkcji w toku uwzględnia się także stopień przetworzenia produktu.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się następujących rodzajów kosztów:

- 1) wynikających z niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, w części nie związanej z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca w jakich znajduje się na dzień wyceny,
- 3) magazynowania produktu z wyjątkiem, gdy koszty te są niezbędne w procesie produkcji,
- 4) sprzedaży produktu,

które to koszty wpływają bezpośrednio na wynik finansowy okresu sprawozdawczego w którym zostały poniesione.

Koszt wytworzenia produktu może natomiast zostać zwiększony o koszty:

- 1) wynikające z uzasadnionych - koniecznych i długotrwałych okresów przygotowania produktu do sprzedaży lub długich okresów wytwarzania go,

- 2) obsługi zaciągniętych zobowiązań w celu sfinansowania zapasów produktów w okresie wytwarzania i przygotowania ich do sprzedaży oraz związanych z tymi zobowiązaniami różnic kursowych, pomniejszonych o przychody z tego tytułu.

Produkty mogą być, na dzień wytworzenia, ujmowane w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych z uwzględnieniem różnic pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia (stanowiących odchylenia) czego nie zastosowano w tej dokumentacji. Gdyby jednak dana Jednostka ZHP zastosowała tę zasadę, to na dzień bilansowy wartość produktów ujętą w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych doprowadza się do rzeczywistego kosztu ich wytworzenia nie wyższego jednak od cen możliwych do uzyskania na rynku. Nie dotyczy to jednak produktów i produktów w toku ewidencjonowanych w kosztach planowych w tym normatywnych, gdy różnice pomiędzy kosztami planowymi a rzeczywistymi są nieznaczne.

W przypadku gdy koszty wytworzenia jednakowych lub uznanych za jednakowe produktów, ze względu na podobieństwo rodzaju i przeznaczenia, są różne, to wartość stanu końcowego tych aktywów, według przyjętej przez Jednostkę ZHP metody ustalania wartości rozchodu danego rodzaju produktów, do sprzedaży lub zużycia wycenia się na zasadzie szczegółowej identyfikacji rzeczywistych kosztów wytworzenia danego produktu niezależnie od daty wytworzenia go.

Odpisy aktualizacyjne wartości produktów dokonane na okoliczność trwałej utraty ich wartości lub spowodowane wyceną doprowadzającą ich wartość do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, zalicza się odpowiednio w:

- 1) pozostałe koszty operacyjne,
- 2) koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub usług,
- 3) koszty sprzedaży.

**Koszty wytworzenia przez daną Jednostkę ZHP filmów, oprogramowania komputerów, projektów typowych i innych o podobnym charakterze produktów, przeznaczonych do sprzedaży, wycenia się w okresie pozyskiwania przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami ze sprzedaży tych produktów w ciągu powyższego okresu. Nie odpisane w tym okresie koszty wytworzenia przedmiotowych produktów, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.**

**7. Produkty w toku produkcji będą wycenione w wysokości kosztów bezpośrednich ich wytworzenia.**

**8. Koszty wytworzenia niezakończonych usług oraz przychody z jej wykonania ustala się i wycenia w następujący sposób.**

Przychody z wykonania niezakończonych usług, wynikające z realizacji umowy w okresie dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej w istotnym zakresie - ustala się, na dzień bilansowy, proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi, jeżeli stopień ten jak i przewidywane całkowite koszty wykonania usługi, za cały czas jej realizacji można ustalić w wiarygodny sposób.

Przychody natomiast z wykonania niezakończonych usług za okres od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego - po odjęciu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach sprawozdawczych - ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi.

Stopień zaawansowania usługi danej Jednostki ZHP powinno zmierzyć udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi.

Jeżeli umowa o wykonanie usługi przewiduje, że cenę za tę usługę ustala się w:

- 1) wysokości poniesionych kosztów powiększonych o zysk brutto, to przychód z wykonania niezakończonych usług ustala się w wysokości kosztów odnoszących się do zrealizowanej części usługi, powiększonych o narzut zysku brutto;

2) wartości ryczałtu, to przychód z wykonania nie zakończonej usługi ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania wykonania usługi, jeżeli stopień ten może być ustalony w sposób wiarygodny na dzień bilansowy.

W przypadku natomiast gdy stopień zaawansowania niezakończonej usługi, w tym przewidywany całkowity koszt jej wykonania, nie jest możliwy do ustalenia w sposób wiarygodny na dzień bilansowy, to przychód z wykonania usługi ustala się w wysokości poniesionych w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie przez zamawiającego w przyszłości jest prawdopodobne.

Niezależnie od zastosowanego sposobu ustalania przychodów z wykonania usług długotrwałych, na wynik finansowy danej Jednostki ZHP wpłyną przewidywane straty związane z realizacją usługi według zawartej umowy.

Koszty wykonania niezakończonej usługi, zawierają koszty poniesione od dnia zawarcia umowy o wykonanie usługi do dnia bilansowego. Natomiast koszty poniesione przed zawarciem umowy, lecz związane z wykonaniem usługi podlegają aktywowaniu w przypadku, gdy ich pokrycie w przyszłości przychodami z wykonania usługi jest prawdopodobne.

W przypadku gdy przychody ustalane są stosownie do stopnia zaawansowania nie zakończonej usługi, nie udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi, a w inny dopuszczalny sposób, to koszty wpływające na wynik finansowy danej Jednostki ZHP ustala się w takiej części całkowitych kosztów realizacji usługi, według umowy, jaka odpowiada stopniowi zaawansowania usługi po odjęciu kosztów, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach sprawozdawczych, z uwzględnieniem przewidywanej straty związanej z wykonaniem usługi, wynikającej z umowy.

Różnica powstała pomiędzy kosztami rzeczywiście poniesionymi a kosztami wpływającymi na wynik finansowy danej Jednostki ZHP, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Koszty wykonania usługi podlegające bezpośredniemu przyporządkowaniu przychodom z realizacji usługi osiągniętym przez daną Jednostkę ZHP, wpływają na Jej wynik finansowy w okresie sprawozdawczym w którym wystąpiły.

Koszty wykonania usługi, które można natomiast w sposób tylko pośredni przyporządkować przychodom z realizacji usługi lub innym korzyściom danej Jednostki ZHP, wpływają na Jej wynik finansowy w części, w której dotyczą danego okresu sprawozdawczego we współmierności z przychodami lub innymi korzyściami ekonomicznymi.

Powyższych zasad ustalania i wyceny kosztów wykonania nie zakończonej usługi oraz przychodów z jej wykonania a także odnoszenia na wynik finansowych ich skutków, można w danej Jednostce ZHP nie stosować, jeżeli udział przychodów z nie zakończonych usług, na dzień bilansowy, jest nieistotny w stosunku do sumy przychodów z podstawowej działalności operacyjnej okresu sprawozdawczego.

Prawidłowość przyjętych metod ustalania stopnia zaawansowania wykonania usługi oraz przewidywanych całkowitych kosztów i przychodów z realizacji usługi powinna być, najpóźniej na dzień bilansowy, przez daną Jednostkę ZHP zweryfikowana. Ewentualne korekty wynikające z weryfikacji wpłyną na wynik finansowy w okresie sprawozdawczym w którym ich dokonano.

Zasady dotyczące wyceny usług długotrwałych stosuje się w ZHP również do wyceny przychodów i kosztów dotyczących realizowanych projektów i zadań w ramach działalności statutowej i sfinansowanych z dotacji lub innych źródeł.

**9. Należności i udzielone pożyczki wycenia się w kwotach wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny.** Należności i udzielone pożyczki, na dzień ich powstania, wycenia się w wartości nominalnej.



Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się, wyrażone w walutach obcych należności (w tym udzielone pożyczki), po kursie średnim ustalonym dla danej waluty obcej przez NBP na ten dzień.

Operacje sprzedaży skutkujące powstaniem należności, wyrażone w walutach obcych, ujmuje się w księgach rachunkowych, na dzień ich przeprowadzenia, po średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP na dzień poprzedzający dzień uzyskania przychodu, chyba że w zgłoszeniu celnym lub innym wiążącym daną Jednostkę ZHP dokumencie, ustalony został inny kurs.

Operacje zapłaty należności na rachunku bankowym wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych po kupnie średnim kursie Prezesa NBP ustalonym w dniu poprzedzającym dzień wykonania operacji lub po kursie faktycznym o ile w wyniku wpływu należności nastąpiło jej przewalutowanie.

Różnice kursowe od należności wyrażanych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny i przy zapłacie, zalicza się odpowiednio: ujemne do kosztów finansowych i dodatnie do przychodów finansowych; natomiast w uzasadnionych przypadkach odnosi się je w koszty wytworzenia produktów, usług lub ceny nabycia towarów a także do kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych (odpowiednio na zwiększenie lub zmniejszenie tych kosztów).

**Wartość należności podlega aktualizacji z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty na zasadzie dokonania odpisów aktualizacyjnych ich wartości w następujących przypadkach:**

- 1) posiadania należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub upadłości - do wysokości nie objętych gwarancją lub innym zabezpieczeniem - zgłoszonymi likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym,
- 2) posiadania należności od dłużników co do których oddalony został wniosek o ogłoszenie upadłości a majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego - w pełnej wysokości należności,
- 3) dysponowania należnościami kwestionowanymi przez dłużników lub gdy dłużnicy zalegają z ich zapłatą, natomiast ocena sytuacji majątkowej i finansowej danego dłużnika wskazuje, że ściągnięcie należności w kwocie umownej - nie jest możliwe - do wysokości nie pokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem spłaty należności,
- 4) posiadania należności stanowiących równowartość kwot je podwyższających, w stosunku do których dokonano uprzednio odpisów aktualizacyjnych - w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania,
- 5) posiadania należności przeterminowanych lub nie przeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa ich nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności albo strukturą odbiorców - w wysokości wiarygodnie oszacowanych kwot odpisów na należności nieściągalne,
- 6) posiadania należności przeterminowanych (o okresie przeterminowania powyżej 6 miesięcy) lub nie przeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa ich nieściągalności, w wysokości wiarygodnie oszacowanych kwot odpisów na nieściągalne należności - 50 %,
- 7) posiadania należności przeterminowanych (o okresie przeterminowania powyżej 1 roku - w wysokości 100 % wartości należności).

**Odpisy aktualizacyjne wartości należności** zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych w zależności od rodzaju należności, której dotyczy aktualizacja.

Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają, uprzednio dokonane, odpisy aktualizujące ich wartość, natomiast w przypadkach, gdy nie wystąpiła uprzednia ich aktualizacja lub dokonano jej w niepełnej wysokości to należności te zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

**Ustanie przyczyny powodującej dokonane uprzednio odpisy aktualizacyjne wartości należności** nakazuje zwiększenie, w równowartości całego lub częściowego odpisu aktualizacyjnego, wartości danej należności oraz związane z tym zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

**10. Inwestycje krótkoterminowe** wycenia się, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, według ceny nabycia lub wartości rynkowej zależnie od tego która jest niższa.

**Nabyte lub powstałe w danej Jednostce ZHP krótkoterminowe aktywa finansowe oraz inne inwestycje** ujmuje się w księgach rachunkowych, na dzień ich nabycia lub powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu (jeżeli koszty przeprowadzania transakcji zakupu są nieistotne).

**Skutki finansowe wzrostu lub obniżenia wartości inwestycji krótkoterminowych** wycenionych według cen (wartości) rynkowych, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

W przypadku zastosowania innych niż podane na wstępie zasad wyceny inwestycji krótkoterminowych, stosowanych nie rzadziej niż na dzień bilansowy, skutki finansowe obniżenia ich wartości zalicza się do kosztów finansowych w pełnej wysokości, natomiast skutki finansowe wzrostu ich wartości, zalicza się do przychodów finansowych w wysokości nie wyższej niż kwoty odpisanych uprzednio różnic w koszty finansowe.

**Inwestycje krótkoterminowe wycenia się, na dzień ich przekwalifikowania do długoterminowych,** według takich samych (podanych już zasad) jak inwestycje długoterminowe do krótkoterminowych - art. 35, ust. 6 ustawy, z tym, że jeżeli inwestycja krótkoterminowa wyceniona była w wartości rynkowej to pomimo jej przekwalifikowania do inwestycji długoterminowych, jej wycena powinna pozostać bez zmiany.

**11. Środki pieniężne w walutach obcych wycenia się,** nie rzadziej niż na dzień bilansowy, po kursie średnim ustalonym przez Prezesa NBP na ten dzień.

Operacje sprzedaży i zakupu walut obcych ujmowane w księgach rachunkowych wycenia się na dzień ich przeprowadzenia po kursie faktycznym walut zastosowanym przez bank lub kantor, z którego usług korzysta ZHP.

Przychód walut obcych na walutowy rachunek bankowy wycenia się według kursu faktycznego dla danej operacji lub według kursu średniego Prezesa NBP z dnia poprzedzającego dzień jej przeprowadzenia, jeśli nie istnieje kurs faktyczny.

Rozchód walut obcych z walutowego rachunku bankowego wycenia się według kursu faktycznego dla danej operacji lub według kursu średniego Prezesa NBP z dnia poprzedzającego dzień jej przeprowadzenia, jeśli nie istnieje kurs faktyczny. Ewidencję rozchodu walut prowadzi się według zasady „pierwsze weszło pierwsze wyszło”.

Różnice kursowe dotyczące środków pieniężnych w walutach obcych i z operacji sprzedaży walut obcych, zalicza się zasadniczo - odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

**12. Zobowiązania danej Jednostki ZHP wycenia,** nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w kwocie wymagającej zapłaty z wyjątkiem zobowiązań, których uregulowanie, zgodnie z umową, następuje przez wydanie innych niż środki pieniężne aktywów finansowych lub wymiany na instrumenty finansowe - które to wycenia się według wartości godziwej.

**Zobowiązania wyrażone w walutach obcych wycenia się,** nie rzadziej niż na dzień bilansowy, po kursie średnim ustalonym, dla danej waluty obcej na ten dzień przez NBP.

Operacje zakupu skutkujące powstawaniem zobowiązań w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych, na dzień ich przeprowadzenia, po średnim kursie ustalonym dla danej waluty obcej na ten dzień przez NBP, na dzień poprzedzający dzień powstania zobowiązania, chyba że w zgłoszeniu celnym lub innym wiążącym daną Jednostkę ZHP dokumencie ustalony zostanie inny kurs.

Operacje gospodarcze w walutach obcych, stanowiące uregulowania zobowiązań z rachunku bankowego, ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po kursie faktycznym stosowanym przez bank, z którego usług korzysta ZHP, lub po średnim kursie NBP z dnia poprzedzającego dzień przeprowadzenia operacji, jeśli nie można zastosować kursu faktycznego.

Różnice kursowe dotyczące zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny lub przy uregulowaniu zobowiązań w walutach obcych, zalicza się odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

W uzasadnionych przypadkach różnice kursowe zalicza się do kosztów wytworzenia produktów lub usług, do ceny nabycia towarów a także do kosztów wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.

**13. Rezerwy wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w wiarygodnie uzasadnionej oszacowanej wartości. Dotyczy to rezerw tworzonych na:

- 1) pewne lub w dużym stopniu prawdopodobne zobowiązania, których kwoty można, w sposób wiarygodny oszacować, w szczególności na straty z transakcji w toku ich przeprowadzania, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków finansowych toczącego się postępowania sądowego,
- 2) przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli dana jednostka zobowiązana jest, na podstawie odrębnych przepisów, do przeprowadzania restrukturyzacji lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, natomiast plan restrukturyzacji pozwala w sposób wiarygodny oszacować wartość tych zobowiązań.

Skutki finansowe tworzonych rezerw zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych lub strat nadzwyczajnych w zależności od okoliczności, z którymi powiązane są przyszłe zobowiązania.

Rezerwy rozwiązuje się (lub się je zmniejsza) w momencie powstania zobowiązań, na które uprzednio je utworzono.

Rezerwy nie wykorzystane, na dzień ustania lub zmniejszenia się ryzyka, na które je utworzono, zaliczane są do pozostałych przychodów operacyjnych, przychodów finansowych lub zysków nadzwyczajnych.

**14. Fundusze własne danej Jednostki ZHP wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w wartości nominalnej ujmując je w księgach rachunkowych według ich rodzajów i zasad określonych przepisami prawa lub statutu.

Fundusz statutowy wykazuje się w wartości ustalonej w Statucie ZHP.

Fundusze własne powstałe z zamiany dłużnych papierów wartościowych, zobowiązań i pożyczek na akcje (udziały) wykazuje się w ich wartości nominalnej (dłużnych papierów wartościowych, zobowiązań i pożyczek) z uwzględnieniem nie zamortyzowanego dyskonta, premii, naliczonych odsetek, lecz nie zapłaconych (które nie będą zapłacone) do dnia zamiany na fundusz, nie zrealizowanych różnic kursowych oraz skapitalizowanych kosztów emisji.

W przypadku gdy dłużne papiery wartościowe, zobowiązania i pożyczki wyrażone są w walucie obcej to do ustalenia ich wartości stanowiącej podstawę zamiany na fundusze własne dana Jednostka ZHP powinna zastosować odpowiednio postanowienia art. 30 (waluty obce) ustawy o rachunkowości.

Przepisy powyższe powinno się odpowiednio stosować do zobowiązań bezwarunkowo umorzonych w wyniku postępowania układowego lub naprawczego.

**15. Rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz pozostałych rozliczeń** a także odnoszenia ich skutków finansowych danej Jednostki ZHP dokonuje w następujący sposób:

- 1) czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych;
- 2) biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy wynikających w szczególności:

- a) ze świadczeń wykonanych na rzecz danej Jednostki ZHP przez dostawców (wykonawców) których kwotę zobowiązań oszacować można w wiarygodny sposób,
- b) z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń wobec osób nieznanymi których kwotę można oszacować, pomimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana w szczególności z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytkowania.

Uwzględniając zasadę istotności Jednostka ZHP nie tworzy aktuarialnych rezerw na długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym: odprawy emerytalne i rentowe ze względu na nieistotność kwot, niewielkie zatrudnienie, brak specyficznych uregulowań prawnych.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych.

Jednostki ZHP tworzą w szczególności rezerwy z tytułu:

- 1) reklamacji i napraw, na podstawie średnich danych historycznych uśrednionych z okresu 3 ostatnich lat,
- 2) inne rezerwy według każdorazowej gruntownej analizy i oceny bieżącej sytuacji.

Skutki finansowe tworzonych rezerw zalicza się odpowiednio do kosztów działalności operacyjnej w zależności od okoliczności, z którymi powiązane są przyszłe zobowiązania a prezentuje zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr. 6.

Odpisy czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w koszty danego okresu sprawozdawczego, powinny być dokonywane stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń podlegających rozliczeniu w czasie. Natomiast czas i sposób rozliczeń powinien być każdorazowo uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów z zachowaniem ostrożności.

W przypadku gdy zgodnie z umową, wartość otrzymanych aktywów finansowych jest niższa od zobowiązania za nie zapłaty, w tym z tytułu emitowanych przez daną Jednostkę ZHP papierów wartościowych, to wynikająca stąd różnica stanowi czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, które podlegają odpisom w koszty finansowe w równych ratach - w ciągu okresu na jaki zaciągnięto zobowiązanie.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały.

#### **16. Rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności oraz odnoszenie ich skutków finansowych, obejmują w szczególności:**

- 1) równowartość otrzymanych od odbiorców lub należnych środków (głównie finansowych) z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych,
- 2) otrzymane środki pieniężne na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do odrębnych przepisów, nie zwiększają one funduszy własnych; zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają, równoległe do odpisów amortyzacyjnych - umorzeniowych, pozostałe przychody operacyjne; do środków trwałych i kosztów prac rozwojowych, sfinansowanych z tych źródeł, zasady te stosuje się odpowiednio w odniesieniu także do przyjętych nieodpłatnie (także w formie darowizny) środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) ujemną wartość firmy,
- 4) skutki wyceny przychodów z tytułu realizacji projektów celowych w wysokości poniesionych kosztów; nadwyżkę przychodów otrzymanych nad poniesionymi kosztami ujmuje się i wykazuje w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe przychodów; jeżeli, w danym okresie sprawozdawczym wystąpi nadwyżka kosztów nad otrzymanymi przychodami to przychód należny ujmuje się w wysokości poniesionych kosztów z uwzględnieniem zasady ostrożności.

## **II. WYCENA AKTYWÓW I PASYWÓW W SYTUACJI ZAGROŻENIA MOŻLIWOŚCI KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI DANEJ JEDNOSTKI ZHP**

W przypadku powstania zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji działalności danej Jednostki ZHP lub poszczególnych jej wydzielonych jednostek organizacyjnych - wycena aktywów powinna być dokonana według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania nie wyższych od cen ich nabycia, kosztów ich wytworzenia, pomniejszonych o dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) oraz odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości.

Ponadto dana Jednostka ZHP zobowiązana jest, w takiej sytuacji, do utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do dalszego kontynuowania działalności.

Dokonanie wyceny aktywów, po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania oraz utworzenie rezerw, powinno być przeprowadzone w szczególności: w przeddzień postawienia danej Jednostki ZHP w stan likwidacji, na koniec roku obrotowego w przypadku gdy na dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego, za dany rok obrotowy, Jednostka ta nie zamierza kontynuować działalności, na koniec roku obrotowego przypadającego na czas trwania postępowania likwidacyjnego oraz w przeddzień przeprowadzenia, podziału lub sprzedaży Jednostki, jeżeli odpowiednia umowa nie przewiduje przyjęcia za podstawę rozliczeń wartości aktywów, ustalonej z założeniem, że działalność będzie nadal kontynuowana.

Różnice z wyceny o których mowa oraz równowartość utworzonej rezerwy - powinny być odniesione na fundusz z aktualizacji wyceny.

Natomiast wszczęcie postępowania naprawczego lub dokonanie zmiany formy prawnej danej Jednostki ZHP nie powinny stanowić podstawy do uznania zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji działalności oraz do zastosowania korekt aktywów i pasywów, jeżeli nie wynika to z odpowiedniej umowy.

W przypadku postawienia danej Jednostki ZHP w stan likwidacji, na dzień rozpoczęcia postępowania likwidacyjnego, powinno się połączyć poszczególne części funduszu własnego w jeden fundusz podstawowy (własny).

## **III. ZASADY USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO DANEJ JEDNOSTKI ZHP**

Na wynik finansowy brutto (netto) w danej Jednostce ZHP składa się:

- 1) wynik działalności statutowej pożytku publicznego** wszystkich jednostek organizacyjnych osoby prawnej prowadzących tę działalność,
- 2) wynik działalności gospodarczej,**
- 3) wynik całokształtu działalności operacyjnej** z uwzględnieniem pozostałych kosztów i pozostałych przychodów operacyjnych,
- 4) wynik z operacji finansowych,**
- 5) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego** z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Wynik działalności statutowej pożytku publicznego powstaje z różnicy pomiędzy przychodami tej działalności a kosztami jej realizacji, powiększonymi o odpowiednią część kosztów ogólnego zarządu danej Jednostki ZHP. Ustala się metodę wyceny przychodów z tytułu realizacji projektów celowych w wysokości poniesionych kosztów. Nadwyżkę przychodów otrzymanych nad poniesionymi kosztami ujmuje się i wykazuje w bilansie jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Jeżeli w danym okresie sprawozdawczym wystąpi nadwyżka kosztów nad otrzymanymi przychodami to przychód należny ujmuje się w wysokości poniesionych kosztów z uwzględnieniem zasady ostrożności.

**Wynik z działalności gospodarczej (operacyjnej)** powstaje z różnicy pomiędzy przychodami ze sprzedaży netto: produktów, usług, towarów i materiałów z uwzględnieniem dotacji a równocześnie upustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń przychodów, bez VAT a wartością sprzedanych produktów, usług, towarów i materiałów ustaloną odpowiednio w koszcie ich wytworzenia, w cenach nabycia (zakupu) - powiększoną o całość poniesionych, od początku roku obrotowego, kosztów ogólnozakładowych danej Jednostki ZHP, odnoszących się do tej działalności kosztów sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów.

**Wynik całokształtu działalności operacyjnej danej Jednostki ZHP** powstaje z wyników finansowych poszczególnych rodzajów działalności operacyjnej: statutowej, pożytku publicznego i gospodarczej:

- 1) powiększonych o pozostałe przychody operacyjne i
- 2) pomniejszonych o pozostałe koszty operacyjne.

**Wynik z operacji finansowych** powstaje z różnicy pomiędzy przychodami finansowymi w szczególności z tytułu: dywidend, odsetek uzyskanych, zysków ze zbycia inwestycji i aktualizacji ich wyceny, nadwyżek dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi a kosztami finansowymi w szczególności poniesionymi z tytułu: strat ze zbycia inwestycji i aktualizacji ich wyceny, nadwyżek ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji oraz dodatnich i ujemnych różnic kursowych - mających wpływ na ustalanie kosztu wytworzenia produktów lub usług a także kosztów działalności statutowej i statutowej pożytku publicznego oraz środków trwałych (w przypadkach wynikających z postanowień art. 28, ust. 4 i ust. 8, pkt 2 ustawy o rachunkowości).

**Ustalony w powyższy sposób wynik finansowy brutto a następnie netto danej Jednostki ZHP** po ewentualnym obciążeniu wyniku podatkiem dochodowym od osób prawnych prezentowany będzie w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat co wynika z ustaleń zakładowego planu kont - stanowiącego dalszą część przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

#### **IV. KLASYFIKACJA PRZYCHODÓW I KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ NIEODPŁATNEJ I ODPŁATNEJ**

Zgodnie z ustawą z dnia 24 kwietnia 2003r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. 2018 r., poz. 450), działalnością odpłatną pożytku publicznego jest, w szczególności:

- 1) działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które pobierają one wynagrodzenie;
- 2) sprzedaż przedmiotów darowizny.

natomiast działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które nie pobierają one wynagrodzenia.

Z uwagi na klasyfikację działalności pożytku publicznego w oparciu o działania, a nie źródła ich finansowania ZHP przyjmują analogiczną klasyfikację przychodów i kosztów działalności statutowej odpłatnej i nieodpłatnej.

Do przychodów działalności nieodpłatnej zalicza się w szczególności: dotacje, subwencje, granty, 1 % pof, darowizny itp. wyłącznie w przypadku, gdy dana działalność jest prowadzona bez opłat za świadczenia ze strony beneficjentów danego działania. Przychodom tym przyporządkowuje się koszty działalności statutowej nieodpłatnej.

Do przychodów działalności odpłatnej zalicza się natomiast wszelkie przychody działalności finansowanej w całości lub z części z opłat ze strony Beneficjentów tych świadczeń. Do przychodów działalności odpłatnej zalicza się zatem oprócz opłat wnoszonych przez Beneficjentów, także pozostałe źródła finansowania tej działalności takie jak: dotacje,

subwencje, granty, 1 % pdof, darowizny itp. Przychodom tym przyporządkowuje się koszty działalności statutowej odpłatnej sfinansowane zarówno z opłat jak i z pozostałych źródeł finansowania tej działalności.

Związek Harcerstwa Polskiego kwalifikuje dotacje jako podstawowa działalność statutowa a nie pozostałe przychody operacyjne.

## **V. ZASADY UJMOWANIA BŁĘDÓW STWIERDZONYCH PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO.**

W myśl postanowień art. 54 ustawy o rachunkowości, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie, którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na fundusz własny i wykazuje, jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Punktem odniesienia dla oceny istotności błędu podstawowego jest poziom istotności ustalony np. w poniższy sposób.

Ustala się, np., że dla potrzeb rachunkowości jednostki, poziomy istotności ogólnej powinny się mieścić np. w wysokości 0,5% sumy bilansowej w odniesieniu do pozycji bilansowych oraz 0,5 % odpowiednio sumy przychodów i kosztów, w odniesieniu do pozycji rachunku zysków i strat.

Skutki korekt błędów nieprzekraczających poziomu istotności odnosi się na wynik finansowy.

## **VI. KWALIFIKOWANIE (DEKRETOWANIE) DOKUMENTÓW DO UJĘCIA W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH.**

Kwalifikowanie dowodów księgowych do ujęcia w księgach rachunkowych (określane tradycyjnie dekretowaniem) oznacza w praktyce odnotowanie na dokumencie sposobu, w jaki operacja gospodarcza zostanie ujęta w księgach rachunkowych. Jest to więc moment, w którym kwalifikuje się operację gospodarczą do zarejestrowania w księgach rachunkowych, zgodnie z ustaleniami zakładowego planu kont (polityki rachunkowości). Kwalifikowaniem zajmuje się osoba wyznaczona do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

### **Możliwe uproszczenie**

W związku z elektronicznym systemem przetwarzania danych na podstawie art. 21, ust 1a ustawy o rachunkowości, dekretowanie dokumentów może odbywać się w poniższy sposób. Na dokument jest nanoszony symbol, który jednoznacznie identyfikuje dokument ze sposobem jego ujęcia w księgach rachunkowych. Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jest sporządzany wydruk zapisów księgowych (lub plik pdf) na którym widnieje symbol naniesiony na dokument księgowany, inicjał osoby odpowiedzialnej za dokonanie zapisu w księgach rachunkowych i jego zadekretowanie oraz data, a także symbole kont i kwoty.

## **VII. KONTROLA DOKUMENTÓW (DOWODÓW) KSIĘGOWYCH**

**Kontrola merytoryczna** polega na sprawdzeniu, czy dane zapisane w dokumencie odpowiadają rzeczywistości i czy operacja gospodarcza była celowa i zgodna z przepisami. Taką kontrolę przeprowadza kierownik jednostki organizacyjnej lub osoba odpowiedzialna za daną operację gospodarczą.

**Kontrola formalno-rachunkowa dokumentów (dowodów) księgowych.** Kontrola ta ma za zadanie stwierdzić, czy dokument odpowiada wymaganiom formalnym, a więc czy np. zawiera: określenie wystawcy dokumentu np. odcisk pieczęci, wskazanie podmiotów, które uczestniczą w operacji gospodarczej, datę wystawienia dokumentu oraz datę przeprowadzenia operacji gospodarczej, określenie przedmiotu operacji (ilość i wartość),

własnoręczne podpisy osób odpowiedzialnych za dokonanie operacji i jej udokumentowanie.

Kontrolę formalno-rachunkową przeprowadza osoba odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

**Zatwierdzanie dokumentów.** Dokumenty sprawdzone zatwierdza do realizacji kierownik jednostki lub upoważniona osoba. Dokumenty stają się w tym momencie dowodami księgowymi i są podstawą ewidencji operacji i zdarzeń gospodarczych.