

## Cz. II.

### **„Akcja Bilans- przygotowanie do zamknięcie 2024 roku w jednostkach budżetowych”**

#### **5. Inwentaryzacja środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji - rodzaje , terminy, metody, organizacja i dokumentacja ( w załączeniu wzory) - z uwzględnieniem KŚT 2016, KSR nr 2 i KSR nr 11:**

- 1) Cele i przedmiot inwentaryzacji.
- 2) Terminy i częstotliwość inwentaryzacji.
- 3) Metody inwentaryzacji (*spis z natury, potwierdzenie sald, weryfikacja....*).
- 4) Przygotowanie obszarów inwentaryzacji.
- 5) Podział obowiązków oraz kompetencje w zakresie inwentaryzacji (kierownika jednostki, głównego księgowego, członków komisji inwentaryzacyjnej, członków zespołów spisowych....).
- 6) Etapy prac inwentaryzacyjnych.
- 7) Dokumentacja inwentaryzacyjna (*instrukcja inwentaryzacyjna, zarządzenie kierownika jednostki, arkusze spisu z natury, skontrum zbiorów bibliotecznych, oświadczenia o odpowiedzialności materialnej, sprawozdanie z przebiegu spisu z natury, protokoły, zestawienia ....*).
- 8) Różnice inwentaryzacyjne.

**Prowadzący:** Teresa Krawczyk - wykładowca wyższych uczelni, wieloletni praktyk administracji skarbowej w tym Naczelnik Urzędu Skarbowego, główna księgowa jednostek sektora finansów publicznych i spółek, *autor i współautor kilkudziesięciu pozycji książkowych (w tym aktualnej „ Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów*

*publicznych” (komentarz) C.H.BECK, Warszawa 2023 ) oraz wielu publikacji o tematyce rachunkowej, podatkowej, finansów publicznych.* Prowadząca jest znanym i cenionym szkoleniowcem z zakresu tematyki podatkowej, finansów publicznych i rachunkowości, szkoląca zarówno pracowników jednostek organizacyjnych sektora finansów państwowych i samorządowych, również pracowników RIO, NIK, Ministerstw, Sądów i innych ważnych Urzędów państwowych i samorządowych. Nawiązuje doskonały kontakt z uczestnikami - jest współpracownikiem wielu Agencji Szkoleniowych.

RRI- 31.12.2024+ 85 dni -26.03.2025r.

SN -17.10.2024.....we +/- 31.12.2024r.

harmonogram: wg. osób odpowiedzialnych, pokoi, asortymentów

As.kom17.10.2024- as.kom.15,16.10.2028

1.10.2024- 1.10.2027-31.12.2027- 15.01.2028WRI

PS – 31.10, 30.11.....we+/- na 31.12.2024r.

WERYFIKACJA – przez porównanie ...15.01.2025 – wyliczyć różnice inwentaryzacyjne/

## **Inwentaryzacja w czasie pandemii COVID-19 – wyjaśnienia Ministerstwa Finansów**

**Ryzyko epidemiczne tylko w wyjątkowych przypadkach może uzasadniać odstępianie od przeprowadzenia spisu z natury i zastosowanie w zamian metody weryfikacji.**

Tak wynika z odpowiedzi Ministerstwa Finansów zamieszczonej na stronie internetowej [www.gov.pl](http://www.gov.pl) (zakładka *Co robimy/Rachunkowość/Sprawozdania finansowe w czasie COVID-19*).

- uor – ustawa o rachunkowości

**Resort finansów przypomniał, że w myśl uor inwentaryzacja w drodze spisu z natury dotyczy aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie (art. 26 ust. 1 pkt 1).**

**Natomiast inwentaryzacja w drodze weryfikacji dotyczy środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe (art. 26 ust. 1 pkt 3).**

**Dalej wskazano, że jednostka powinna dołożyć wszelkich starań, aby inwentaryzację składników aktywów przeprowadzić drogą spisu z natury przy zachowaniu zasad bezpieczeństwa koniecznych dla jej przeprowadzenia.**

**Skorzystanie z rozwiązań przewidzianych w ww. art. 26 ust. 1 pkt 3 uor (tj. przeprowadzenie w miejsce spisu z natury inwentaryzacji metodą weryfikacji) powinno dotyczyć tylko wyjątkowych sytuacji.**

**Według Ministerstwa jedną z takich przesłanek może być potencjalne ryzyko epidemiczne występujące np. w szpitalach w odniesieniu np. do środków trwałych znajdujących się w pomieszczeniach, w których przebywają pacjenci, czy sal operacyjnych.**

**Ww. ryzyko nie występuje w jednakowym zakresie we wszystkich jednostkach przeprowadzających inwentaryzację ani w odniesieniu do wszystkich składników aktywów nią objętych. Wobec tego każda jednostka powinna dokonać gruntownej oceny potencjalnych ryzyk związanych z pandemią COVID-19 w celu podjęcia uzasadnionej decyzji o wyborze danej metody inwentaryzacji.**

**Dokumentacja uzasadniająca przeprowadzenie inwentaryzacji drogą weryfikacji zamiast spisu z natury wraz z dokumentacją potwierdzającą porównanie danych ksiąg rachunkowych na dzień bilansowy z odpowiednimi dokumentami powinna stanowić załącznik do protokołu weryfikacji.**

# Inwentaryzacja - podstawy prawne i określenia

Ustawa o finansach publicznych, obowiązująca od 1 stycznia 2010 r., wprowadziła **pojęcie kontroli zarządczej** zastępując wcześniejszą **kontrolę finansową**. Zgodnie z art. 68 ustawy, kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.

Wśród celów kontroli zarządczej przepisy wymieniają zapewnienie:

1. **zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;**
2. **skuteczności i efektywności działania;**
3. **wiarygodności sprawozdań;**
4. **ochrony zasobów;**
5. **przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;**
6. **efektywności i skuteczności przepływu informacji;**
7. **zarządzania ryzykiem.**

*Zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków ministra w kierowanych przez niego działach administracji rządowej, wójta (burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego) oraz kierownika jednostki sektora finansów publicznych.*

**Za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej – zgodnie z art.53 ustawy o finansach publicznych odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych.**

Na kierowniku spoczywała powinność ustalenia w formie pisemnej procedur kontroli zarządczej oraz zapewnienie ich stosowania.

**Niewypełnienie lub niewłaściwa realizacja obowiązków w zakresie kontroli zarządczej objęta jest odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów**

publicznych na podstawie znowelizowanej ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

## INWENTARYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH I WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych jako podstawowa forma kontroli majątku ma za zadanie:

- doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym,
- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie,
- dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki,
- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarowaniu majątkiem jednostki.

Inwentaryzacja to szereg czynności, których celem jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki na określony moment (dzień) i porównanie tego stanu ze stanem ewidencyjnym (księgowym). Równocześnie w ramach inwentaryzacji następuje ustalenie i wyjaśnienie różnic ujawnionych w czasie porównania, a także rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone im mienie. W konsekwencji w wyniku inwentaryzacji możliwe jest przedstawienie w sprawozdaniu finansowym prawidłowego i rzetelnego obrazu jednostki gospodarczej, w tym realnego wyniku finansowego.

### **Kontrola zarządcza: jak uniknąć błędów w zarządzaniu majątkiem i jego inwentaryzacji?**

Wszystkie instytucje sektora finansów publicznych podlegają kontroli zarządczej. Zobligowane są więc do przedstawienia zewnętrznym jednostkom dokonującym kontroli, sprawozdań finansowych, które potwierdzą rzeczywisty stan aktywów i pasywów instytucji. Jak można uniknąć błędów w zarządzaniu majątkiem i jego inwentaryzacji?

**Instytucje sektora finansów publicznych odpowiedzialne są za odpowiednie ewidencjonowanie majątku, zarządzanie nim oraz przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.**

**Dodatkowo jednostki te powinny przy inwentaryzacji uwzględniać szczególne przepisy decydujące o sposobie jej dokonywania.**

**W związku z koniecznością sprawdzania prawidłowości prowadzenia powyższych procesów, instytucje państwowe podlegają licznym zewnętrznym kontrolom odpowiednich jednostek, takich jak Najwyższa Izba Kontroli, właściwe urzędy skarbowe, czy urzędy nadrzędne w stosunku do danej jednostki (wojewódzkie, centralne).**

Kontrole mogą być przeprowadzane bez zapowiedzi i dotyczą działalności finansowo-księgowej instytucji, w tym zapisów w księgach i zgodności wykonywanych prac z wytycznymi ustaw i regulaminów.

**Inwentaryzacja jest jednym ze składników podlegających kontroli.**

**Wykryte nieprawidłowości w przeprowadzeniu ewidencji i inwentaryzacji majątku mogą skutkować pociągnięciem do odpowiedzialności kierownika danej jednostki.**

W celu uniknięcia konsekwencji dyscyplinarnych należy zwracać uwagę na najczęściej popełnianie błędy, do których należą: nierzetelne opracowanie sprawozdania finansowego, nieprawidłowe udokumentowanie inwentaryzacji lub sporządzenie wadliwego bilansu zamknięcia. Rzetelność jest więc pojęciem kluczowym przy przygotowywaniu dokumentacji podlegającej kontroli organów zewnętrznych. Czasem jednak wystarczą z pozoru niewielkie błędy, by nie przejść pomyślnie kontroli. Chodzi tu chociażby o niewłaściwe wykorzystanie oprogramowania, które wspomaga procesy ewidencji i inwentaryzacji majątku. Możliwe są takie niedociągnięcia, jak nieuwzględnienie takich narzędzi w instrukcji inwentaryzacyjnej lub pominięcie części składników majątku w znakowaniu kodami kreskowymi. Te z pozoru drobne przewinienia mogą mieć negatywne konsekwencje dla jednostki.

– Przykładowo, unowocześnienie procesu przeprowadzania inwentaryzacji przez wdrożenie odpowiedniego rozwiązania informatycznego wymaga oznakowania składników majątku trwałego.

Decyzja o wyborze takiego rozwiązania pomaga wyeliminować wiele niedociągnięć i nieprawidłowości w zakresie ewidencji i inwentaryzacji majątku, ale należy pamiętać, że ważny jest też czynnik ludzki, czyli odpowiednie wykorzystywanie oprogramowania i skrupulatne znakowanie środków trwałych i wyposażenia.

Jest to istotna kwestia, ponieważ wskazanie nieprawidłowości w przeprowadzonej inwentaryzacji przez jednostki sektora finansów publicznych grozi pociągnięciem do odpowiedzialności w związku z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Informacje dotyczące sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji, czy to w sposób tradycyjny, czy przy wykorzystaniu oprogramowania dedykowanego temu zadaniu, również muszą być zawarte w instrukcji podlegającej kontroli instytucji zewnętrznych.

Ustawa o rachunkowości nie reguluje wielu kwestii związanych z inwentaryzacją, dlatego niezwykle ważne jest odpowiednie przygotowanie wewnętrznej instrukcji inwentaryzacyjnej.

*W niej są zapisane między innymi zasady powoływania komisji spisowych, czy szczegółowe zasady przeprowadzania spisu z natury. Dokumentacja może zawierać zarówno uregulowania zasad przeprowadzania i rozliczania inwentury, jak i liczne wzory formularzy oraz protokołów. Instrukcje są przygotowywane przez dział księgowości, a akceptowane przez kierownika jednostki.*

Pociągnięciem do odpowiedzialności skutkuje też niepowołanie zespołu

spisowego. Jest to bardzo ważne, **by pamiętać o przydzieleniu odpowiedniej liczbie pracowników zadań związanych z ewidencją i inwentaryzacją majątku trwałego instytucji.**

W razie braku osób gotowych podjąć się zadania (*na przykład ze względu na brak czasu pracowników*) istnieje możliwość zlecenia przeprowadzenia spisu z natury firmie zewnętrznej

-w takim przypadku to wynajęta firma będzie odpowiadać za właściwe przeprowadzenie spisu z natury środków trwałych i wyposażenia oraz za porównanie stanu faktycznego z zapisami w księgach, pozostawiając w organizacji zlecającej spersonalizowane arkusze spisu i wykazy różnic.

W zależności od potrzeb instytucji oraz liczby posiadanych składników majątku proces inwentaryzacji trwa od kilku godzin do kilku dni.

## Naruszenie dfp w związku z inwentaryzacją

**Zgodnie z art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie je w sposób niezgodny z przepisami uor jest naruszeniem dfp.**

*Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji polega między innymi na braku wydania przez kierownika jednostki zarządzenia o jej przeprowadzeniu. Obowiązek kierownika w tym zakresie wynika z uor. Potwierdza to orzeczenie GKO z 26 maja 2003 r. (DF/GKO/Odw.-178/228/2002).*

*Ustalenie terminów inwentaryzacji oraz faktyczne jej przeprowadzenie nie może nastąpić z naruszeniem terminów określonych w art. 26 ust. 3 pkt 1 uor. Przepis ten jednoznacznie wskazuje bowiem, że*



*zakończenie inwentaryzacji powinno nastąpić do 15. dnia roku następującego po roku obrotowym. Przekroczenie tego terminu również stanowi naruszenie dfp (orzeczenie GKO z 15 marca 2007 r., DF/GKO-4900-97/117/06/3334).*

*Ponadto naruszeniem są, w ocenie GKO, wszelkie odstępstwa od „warunków inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie czy też przeprowadzenie w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki” (orzeczenie GKO z 6 października 2003 r., DF/GKO.Odw.-29/45-46/2003).*

## **Orzeczenie GKO z 7 lutego 2013 r. (BDF1/4900/131/133/12/3395)**

### **PRZEBIEG SPRAWY**

GKO rozpoznała na rozprawie 7 lutego 2013 r., przy udziale zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych, odwołanie obwinionego od orzeczenia RKO z 24 września 2012 r., **w którym uznano obwinionego (starostę) winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych (dfp) określonego w art. 18 pkt 1 uoondfp, polegającego na nieprzeprowadzeniu na dzień 31 grudnia 2009 r. inwentaryzacji niezagospodarowanych gruntów Skarbu Państwa.**

Powyzsze w ocenie RKO stanowiło naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości (uor). **Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 12 ustawy o gospodarce nieruchomościami zasobem nieruchomości Skarbu Państwa gospodarują starostowie, którzy wykonują zadania z zakresu administracji rządowej m.in. przez realizację obowiązku ewidencjonowania i wyceny tych gruntów.** Tym samym mimo braku ujęcia ww. nieruchomości w ewidencji pozabilansowej podlegały one inwentaryzacji, ponieważ istotą inwentaryzacji jest porównanie rzeczywistego stanu posiadania z zapisami ksiąg rachunkowych i weryfikacja wartości tych składników.

Za popełniony czyn RKO wymierzyła obwinionemu karę upomnienia i obciążyła go kosztami postępowania w wysokości 291,71 zł. **W ocenie RKO brak w spisie inwentaryzacyjnym niezagospodarowanych gruntów Skarbu Państwa pokazał**

**niewłaściwy obraz majątkowy, a zatem inwentaryzacja nie osiągnęła założonego celu, tj. ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów.**

**RKO uznała, że datą popełnienia czynu jest 16 stycznia 2010 r.** Zgodnie bowiem z przepisami uor inwentaryzację sporządza się na 31 grudnia danego roku, przy czym termin i częstotliwość uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych art. 17 ust. 2 pkt 4 uor - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed zakończeniem roku obrotowego, a zakończono do 15. dnia następnego roku. **Zatem za datę popełnienia czynu Komisja uznała dzień następujący po dniu stanowiącym graniczną datę wykonania zadania. GKO, działając na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 uondfp, utrzymała w mocy zaskarżone orzeczenie.**

#### **ROZSTRZYGNIECIE**

GKO podzieliła stanowisko RKO, uznając, że obwiniony popełnił zarzucany orzeczeniem RKO czyn. Podnoszony przez obwinionego w odwołaniu argument o błędnej interpretacji przepisów w starostwie oraz w urzędzie wojewódzkim i przekonanie, że nieruchomości podlegały przekazaniu na rzecz gminy, nie mogły być uznane za słuszne. **Konieczność ujęcia niezagospodarowanych gruntów Skarbu Państwa w ewidencji pozabilansowej jednoznacznie wynika z pisma Ministra Finansów z 29 września 2006 r. (ST1-4834-1044/06).**

GKO wskazała również, że nie było podstawy do twierdzenia, iż grunty te stały się własnością gminy. Skoro nie było takiej podstawy, należało je traktować tak samo jak inne grunty Państwa.

## **Inwentaryzacja w jednostkach sektora finansów publicznych (art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU)**

Podstawę odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych dotyczącej inwentaryzacji (art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU) stanowią przepisy art. 26 i 27 RachunkU, określające obowiązek, częstotliwość i metody przeprowadzania inwentaryzacji oraz obowiązek udokumentowania przeprowadzenia i wyników, powiązania ich z zapisami ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Wyliczenie nieprawidłowości związanych z inwentaryzacją w jednostkach sektora finansów publicznych prezentuje tabela.

<b>Naruszenie dyscypliny finansów publicznych – art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU</b>	<b>Opis zachowania</b>
<b>Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji</b>	1) kierownik jednostki, mimo ustawowego obowiązku, nie wyda zarządzenia jej przeprowadzenia, inicjującego proces inwentaryzacji;  2) w dokumentach wewnętrznych regulujących funkcjonowanie jednostki nie ustalono obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji określonych składników majątkowych, nie wyznaczono osób odpowiedzialnych za realizację tych obowiązków;  3) wprawdzie wydane zostało przez kierownika jednostki stosowne zarządzenie i przypisano realizację poszczególnych obowiązków inwentaryzacyjnych pracownikom jednostki,

	<p>jednakże wyznaczone osoby zadań nie realizują;</p> <p>4) inwentaryzację przeprowadzono w sposób wycinkowy.</p>
<p><b>Zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami Rachunku</b></p>	<p>1) niedopełnienie obowiązku wyjaśnienia i rozliczenia w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji, ujawnionych w toku inwentaryzacji różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych (art. 27 ust. 2 Rachunku);</p> <p>2) niepodjęcie decyzji co do sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych zawartych w protokole komisji inwentaryzacyjnej (wraz z umotywowanymi wnioskami komisji co do sposobu rozliczenia tych różnic);</p> <p>3) rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezapewniający zgodności stanu księgowego i stanu rzeczywistego, a księgi rachunkowe nie odzwierciedlają prawdziwie i wiernie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.</p>
<p><b>Przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami Rachunku</b></p>	<p>1) uchybienie ustawowo określonym terminom przeprowadzania inwentaryzacji, określonym w art. 26 ust. 3 Rachunku;</p> <p>2) przeprowadzenie inwentaryzacji metodą odmienną od ustawowo przypisanej metody (art. 26 ust. 1 Rachunku), nawet jeżeli taki sposób przeprowadzenia inwentaryzacji, sprzeczny z normami ustawowymi, określają przepisy wewnętrzne regulujące funkcjonowanie jednostki;</p> <p>3) braku dokumentowania wyników przeprowadzonej inwentaryzacji (art. 27 ust. 1 Rachunku).</p>

## Pytania i odpowiedzi

## 1. Inwentaryzacja gruntów a dokumenty źródłowe

**Pytanie:** W urzędzie gminy przeprowadzono inwentaryzację nieruchomości w drodze weryfikacji zestawień wartości i powierzchni gruntów z ewidencją księgową. W wyniku kontroli skierowano do rzecznika dyscypliny finansów publicznych zawiadomienie o naruszeniu tej dyscypliny. Czy rzeczywiście doszło do naruszenia dyscypliny, skoro inwentaryzacja została de facto przeprowadzona?

**Odpowiedź:** **Przeprowadzenie inwentaryzacji nieruchomości Gminy w drodze weryfikacji zestawień wartości i powierzchni gruntów z ewidencją księgową, zamiast drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników, oznacza, że przeprowadzono ją niezgodnie z przepisami (niewłaściwą metodą), co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.**

Sposób inwentaryzacji gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości określa art. 26 ust. 1 pkt 3 RachunkU. Metodą inwentaryzacji dopuszczalną przez ustawę jest porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacją wartości tych składników. Przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami RachunkU **jest objęte karalnością** na podstawie art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU.

**[Ważne]**

**Przeprowadzenie inwentaryzacji metodą odmienną od ustawowo przypisanej metody stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.**

Celem inwentaryzacji *przeprowadzanej w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników jest ustalenie faktycznego istnienia określonych składników majątku i źródeł ich pochodzenia, stwierdzenie ich realnej wartości oraz sprawdzenie kompletności ich ujęcia*. Należyte wykonywanie zadań związanych z gospodarowaniem nieruchomościami nie jest możliwe bez dokonania prawidłowej, zgodnej z przepisami inwentaryzacji nieruchomości.

**[Ważne]**

Inwentaryzacja nieruchomości pozwala ustalić faktyczny stan i przydatność majątku jednostki, a jej wyniki mogą zostać wykorzystane do usprawnienia w przyszłości gospodarowania mieniem jednostki, planowania zakupów, realnej oceny poniesionych strat lub uzyskanych korzyści.

Odpowiednie dokumenty, o jakich mowa w art. 26 ust. 1 pkt 3 Rachunku, *potwierdzające istnienie gruntów i źródło pochodzenia, to dokumenty stwierdzające tytuł prawny do tych gruntów, czyli takie jak umowy notarialne, wyciągi z ksiąg wieczystych.*

Nie należą do nich natomiast dokumenty sporządzane przez pracowników jednostki.

**[Ważne]**

**Stan gruntów ustala się w drodze weryfikacji, poprzez porównanie danych w księgach rachunkowych z dokumentami źródłowymi (umowami notarialnymi, wyciągami z ksiąg wieczystych), a nie dokumentami sporządzanymi przez pracowników urzędu.**

Stanowisko takie potwierdza również orzecznictwo administracyjne. Przykładowo, GKO w orzeczeniu z 29.11.2007 r. (DF/GKO-4900-64/68/07/2818, Legalis) stwierdziła, że przeprowadzenie w jednostce inwentaryzacji w stosunku do gruntów jedynie poprzez weryfikację zestawień wartości i powierzchni gruntów z ewidencją księgową stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, bowiem inwentaryzacja została przeprowadzona przy zastosowaniu niewłaściwej metody.

**Podstawa prawna:** art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU, art. 26 ust. 1 pkt 3 Rachunku.

### **3. Odpowiedzialność kierownika jednostki za rozliczenie inwentaryzacji**

**Pytanie:** *W inwentaryzację drogą spisu z natury w jednostce zaangażowane było wiele osób: główny księgowy, członkowie komisji inwentaryzacyjnej, pracownicy działu finansowo-*

księgowego. *Kto ostatecznie ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych?*

**Odpowiedź:** Za ostateczny efekt rozliczenia inwentaryzacji, tj. powiązanie jej wyników z zapisami z ksiąg rachunkowych, a w efekcie ustalenie ewentualnych różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych jednostki, **odpowiada kierownik jednostki.**

Odpowiedzialność tę ponosi w szczególności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, polegającego na zaniechaniu rozliczenia inwentaryzacji albo jej rozliczeniu w sposób niezgodny z przepisami RachunkU (art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU).

Ujawnione w toku inwentaryzacji przez komisję inwentaryzacyjną, głównego księgowego, pracowników działu finansowo-księgowego i inne osoby zaangażowane w proces inwentaryzacji w jednostce sektora finansów publicznych różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

**[Ważne]**

**Za proces rozliczania wyników inwentaryzacji odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Akceptacja przez kierownika protokołu, który nie spełnia wymogów rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, skutkuje naruszeniem przez niego art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU.**

O odpowiedzialności kierownika jednostki przesądza art. 4 ust. 5 RachunkU, zgodnie z którym kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości przekazuje innej osobie za jej zgodą, oraz art. 44 ust. 1 FinPubU, ustanawiający kierownika jednostki osobą odpowiedzialną za całość jej gospodarki finansowej.

**Podstawa prawna:** art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU, art. 4 ust. 5 RachunkU, art. 53 ust. 1 FinPubU.

#### **4. Zapewnienia głównego księgowego o zerowym stanie kasy a obowiązki inwentaryzacji**

**Pytanie:** *W jednostce sektora finansów publicznych nie przeprowadzono inwentaryzacji kasy na dzień 31 grudnia, opierając się na zapewnieniach głównego księgowego o zerowym stanie gotówki w kasie. Czy takie postępowanie jest prawidłowe?*

**Odpowiedź:** Jednostki przeprowadzają inwentaryzację aktywów pieniężnych na ostatni dzień każdego roku obrotowego. **Zaniechanie realizacji tego obowiązku, niezależnie od faktycznego stanu kasy jednostki, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.**

Ustawowy obowiązek inwentaryzacji kasy jednostki wynika z art. 26 ust. 1 pkt 1 RachunkU. Zaniechanie realizacji tego obowiązku stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU, wprowadzającym karalność m.in. za zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji.

Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości ponosi kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 RachunkU), który – niezależnie od opinii i zapewnień głównego księgowego w tej sprawie – *powinien był przeprowadzić inwentaryzację.*

O zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji można mówić w sytuacji, gdy kierownik jednostki zaniechał zainicjowania procesu inwentaryzacji, nie wydając zarządzenia o jej przeprowadzeniu lub gdy w dokumentach wewnętrznych regulujących funkcjonowanie jednostki nie ustalono obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji określonych składników majątkowych, nie wyznaczono osób odpowiedzialnych za realizację tych obowiązków. *Zapewnienie głównego księgowego, że stan kasy wynosił zero, nie zwalnia kierownika jednostki z wydania zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji.*

**[Ważne]**

**Istotą inwentaryzacji jest potwierdzenie stanu faktycznego.**

**Opieranie się na zapewnieniach głównego księgowego co do stanu gotówki w kasie jednostki, w miejsce przeprowadzenia inwentaryzacji w terminach i na zasadach określonych w art. 26 i 27 RachunkU, łamie zasadę komisyjności. Przeprowadzenie spisu z natury przez co najmniej dwie osoby gwarantować ma ich wiarygodność i niepodważalność (orz. GKO z 26.5.2003 r., DF/GKO/Odw.-178/228/2002, niepubl.).**



**Podstawa prawna:** art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU, art. 4 ust. 526 ust. 1 pkt 3 RachunkU.

## **5. Rozliczenie inwentaryzacji jako proces wieloetapowy**

**Pytanie:** *Jak powinno wyglądać rozliczenie inwentaryzacji przeprowadzonej metodą spisu z natury?*

**Odpowiedź:** **Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych stwierdzonych w wyniku przeprowadzonego spisu z natury jest ze swej istoty procesem wieloetapowym, rozłożonym w czasie, a w jego przeprowadzenie zaangażowanych jest wiele osób, często zajmujących kluczowe stanowiska w jednostce (np. główny księgowy).**

Zgodnie z RachunkU ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadają termin inwentaryzacji.

Prawidłowa realizacja tego obowiązku obwarowana jest sankcją za naruszenie dyscypliny finansów publicznych polegające na zaniechaniu rozliczenia inwentaryzacji albo jej rozliczeniu w sposób niezgodny z przepisami RachunkU (art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU).

***Przykładowy prawidłowy przebieg etapu rozliczania inwentaryzacji metodą spisu z natury wskazała GKO w orzeczeniu z 14.11.2011 r. (BDF1/4900/104/111/11/3243, Legalis).***

**Stwierdzenie różnic inwentaryzacyjnych (nadwyżek lub niedoborów) po zakończeniu spisu z natury jest zadaniem komisji inwentaryzacyjnej, która dokonuje tego przy udziale służb finansowo-księgowych. Komisja inwentaryzacyjna powinna poddać analizie i ocenie poszczególne pozycje nadwyżek i niedoborów oraz przedstawić odpowiednie wnioski co do sposobu ich rozliczenia w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych. Protokół ten sporządzany i podpisywany przez wszystkich członków komisji inwentaryzacyjnej, opiniowany przez głównego księgowego, a pod**

względem formalnoprawnym przez radcę prawnego, zatwierdza ostatecznie kierownik jednostki.

**Podstawa prawna:** art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU, art. 27 ust. 2 RachunkU.

## 6. Protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych

**Pytanie:** *Po zakończeniu inwentaryzacji należy ją rozliczyć. Co jest podstawą dokonania odpisów w księgach rachunkowych?*

**Odpowiedź:**

**Analiza i ocena poszczególnych pozycji nadwyżek i niedoborów ujawnionych w toku inwentaryzacji i odpowiednie wnioski co do sposobu ich rozliczenia powinny być zawarte w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych**, sporządzanym przez komisję inwentaryzacyjną powołaną przez kierownika jednostki.

Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 RachunkU).

**[Ważne]**

**Nierozliczenie albo rozliczenie wadliwe, tj. niezgodne z RachunkU, inwentaryzacji stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 1 DyscypFinPubU.**

## Zasady ogólne

Inwentaryzację składników majątkowych w jednostkach sektora finansów publicznych należy przeprowadzić zgodnie z art. 26 i art. 27 RachU.

### Wymóg posiadania instrukcji inwentaryzacyjnej

Obowiązek inwentaryzacji wynika bezpośrednio z ustawy o rachunkowości, dotyczy więc tych jednostek, które prowadzą księgi rachunkowe i podlegają przepisom ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości nie wskazuje na konieczność wydania specjalnego wewnętrznego zarządzenia dotyczącego inwentaryzacji.

Jedynie art. 4 ustawy o rachunkowości stanowi, że każda jednostka powinna okresowo ustalać lub sprawdzać drogą inwentaryzacji rzeczywisty stan aktywów i pasywów.

Jednak w przypadku jednostek finansów publicznych istnieje obowiązek stworzenia logicznego i spójnego systemu procedur wewnętrznej kontroli zarządczej (**art. 68 ustawy o finansach publicznych**).

Ponadto zgodnie z postanowieniem (§ 6 ust. 6 SzczegZasRachR - od 1 stycznia 2011r.- do 31.12.2017r. ) a od 1 stycznia 2018r. § 8 ust.1 Rozporządzenia z 13 września 2017r.w sprawie zasad rachunkowości, inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.

Osobą odpowiedzialną za opracowanie w formie pisemnej i wprowadzenie tych procedur jest kierownik jednostki. Taką procedurą jest m.in.

## **instrukcja inwentaryzacyjna.**

Oczywiście za poszczególne czynności kontrolne odpowiedzialne są wyznaczone osoby. **Nie zwalnia to jednak kierownika jednostki od całościowej odpowiedzialności.**

**Niezależnie od posiadania instrukcji inwentaryzacyjnej kierownik jednostki powinien określić w formie zarządzenia podstawowe zasady przeprowadzenia inwentaryzacji za dany rok, a mianowicie ustalić:**

- rodzaje składników aktywów i pasywów, które objęte będą inwentaryzacją,
- formy inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- dzień, na który dokonuje się inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- datę przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- skład komisji inwentaryzacyjnej dla poszczególnych składników aktywów i pasywów.

**Przepisy uor nie regulują zasad powoływania komisji i zespołów spisowych oraz zasad przeprowadzania inwentaryzacji, z wyjątkiem form inwentaryzacji i ich częstotliwości. Określone zasady postępowania w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji utrwaliły się w praktyce.**

**W przypadku spisu z natury w skład zespołu spisowego powinny wchodzić co najmniej 2-3 osoby, oprócz osoby materialnie odpowiedzialnej, znające specyfikę inwentaryzowanych składników majątkowych, przepisy dotyczące inwentaryzacji oraz zasady dotyczące przeprowadzania spisu z natury.**

**W przypadku spisu z natury przed przystąpieniem do spisywania składników majątkowych należy sprawdzić, czy osoba materialnie odpowiedzialna za inwentaryzowany majątek przekazała do komórki księgowości **wszystkie****

niezbędne dowody księgowe które mają wpływ na stan księgowy składników majątku objętego inwentaryzacją.

**Osoby wchodzące w skład zespołu spisowego nie powinny posiadać informacji o wynikających z ewidencji księgowej ilościach inwentaryzowanych składników majątku.**

**Oprócz inwentaryzacji rocznej dokonuje się inwentaryzacji w przypadku:**

- zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej lub na jej żądanie,
- zdarzeń losowych (kradzież, pożar, powódź itp.),
- żądania właściwych organów (urząd skarbowy, urząd kontroli skarbowej, prokuratura, sąd, policja itp.).

**Inwentaryzację można potraktować również jako element kontroli wewnętrznej w jednostce.**

• **Inwentaryzację** - przeprowadza się na mocy zarządzenia wewnętrznego-zwanego instrukcją inwentaryzacyjną (reguluje zasady funkcjonowania inwentaryzacji).

Kwestie organizacyjno – techniczne i proceduralne określone są na podstawie Kodeksu pracy i Kodeksu cywilnego- *w konsekwencji wypracowuje się praktykę opartą na zasadach rachunkowości.*

• **Kierownik instytucji wydaje stosowne przepisy w formie zarządzeń:**

- zarządzenie w sprawie zakładowego planu kont,
- zarządzenie w sprawie instrukcji inwentaryzacyjnej majątku,
- zarządzenie w sprawie powołania komisji inwentaryzacyjnej,

- zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji (termin).

P Z-0 T.K	T.K.
ODP T.K	T.K.

**Przykładowa instrukcja inwentaryzacyjna stanowi załącznik do decyzji kierownika jednostki (a w przedstawianym przykładzie składa się z 14 paragrafów).**

Do instrukcji tej dołączone są wzory podstawowych dokumentów inwentaryzacyjnych - począwszy od Zarządzenia kierownika w sprawie inwentaryzacji a skończywszy na Protokole komisji inwentaryzacyjnej sporządzonym na zakończenie inwentaryzacji .

### ***USTAWA O RACHUNKOWOŚCI - Rozdział 3. Inwentaryzacja***

#### **Art. 26. [Zakres i termin]**

1. Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:
  - 1) aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych **oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie** - drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;
  - 2) aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek, z zastrzeżeniem pkt 3,

oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów - drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic;

**3) środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.**

2. Inwentaryzacją drogą spisu z natury obejmuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu. Obowiązek ten nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

3. Termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:

1) składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym;

2) zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową -

przeprowadzono raz w ciągu 2 lat;

**3) nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - przeprowadzono raz w ciągu 4 lat;**

4) zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki - przeprowadzono raz w roku;

5) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną - przeprowadzono raz w roku.

4. Inwentaryzację, o której mowa w ust. 1, przeprowadza się również na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości.

5. Można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji:

1) w przypadku ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 3 jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych;

2) w przypadku połączenia lub podziału jednostek, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji.

#### **Art. 27. [Związek z księgami]**

1. Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

2. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.



**Spis z natury – nowe stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości- Nr 2 (Dziennik Urzędowy z 20 lipca 2016 r.,poz.55)**

Ze względu na powszechność problemów, jakie w praktyce stwarza inwentaryzacja, Komitet Standardów Rachunkowości wydał stanowisko dotyczące inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. **Stanowisko to weszło w życie 28 lipca 2016 r. i tym samym ma zastosowanie już od tego terminu do czynności inwentaryzacyjnych.**

Wydane stanowisko ma służyć pomocą w rozwiązywaniu problemów merytorycznych i organizacyjnych na każdym etapie inwentaryzacji, tj. podczas:

- przygotowania i organizacji inwentaryzacji drogą spisu z natury. W tym obszarze zainteresowań zostały poruszone przede wszystkim kwestie związane z odpowiedzialnością kierownika jednostki za inwentaryzację, organizacji działalności komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, zlecenia przeprowadzenia inwentaryzacji przez podmioty zewnętrzne, dokumentacji związanej z przygotowaniem inwentaryzacji (regulacji wewnętrznych oraz zarządzenia kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji) oraz organizacyjnego przygotowania inwentaryzacji (wyznaczania pól spisowych oraz przygotowywania zapasów do spisu);
- przebiegu inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. W tej części stanowiska Komitet Standardów Rachunkowości skoncentrował się na problemach dotyczących rozpoczęcia spisu, stosowania technik spisu z natury (np. spisu zapasów obcych, zapasów w opakowaniach zbiorczych, spisu zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników czy też dokonywania spisu w razie nieprzerwywania działalności), udokumentowania spisu z natury (m.in. kwestie trwałości zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów), wspomagania informatycznego podczas dokonywania spisu (m.in. sporządzanie dokumentów spisowych w formie

elektronicznej), kontroli przebiegu i dokumentów dotyczących spisu (m.in. kwestie udziału biegłego w spisie, składanych zastrzeżeń przez osoby odpowiedzialne);

- rozliczenia inwentaryzacji drogą spisu z natury. Tu m.in. wskazówki dotyczące wyceny poszczególnych składników zapasów, porównania wyników spisu z danymi bieżącej ewidencji księgowej, ustalenia różnic inwentaryzacyjnych (pozorne, ilościowe, jakościowe), wyjaśniania przyczyn różnic oraz zaproponowanie sposobu ich rozliczenia, dokonywania księgowania doprowadzających stany księgowe zapasów do stanów rzeczywistych;
- zakończenia inwentaryzacji i archiwizacji dokumentacji inwentaryzacyjnej. W stanowisku zostały przedstawione rozwiązania dotyczące sporządzania sprawozdania z przebiegu spisu oraz przenoszenia treści dokumentów inwentaryzacyjnych na informatyczne nośniki danych.

Komitet Standardów Rachunkowości zaznaczył, że problematyka stanowiska obejmuje jedynie inwentaryzacje drogą spisu z natury znajdujących się w jednostce:

- własnych i obcych zapasów, jeżeli podlegają one składowaniu i są objęte bieżącą ewidencją księgową,
- zapasów własnych, które nie są objęte bieżącą ewidencją księgową, lecz są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu lub wytworzenia (a w aktywach bilansu ujmuje się stan tych zapasów ustalony drogą wyceny spisu z natury).

## Definicje - KSR NR 2

*Definicje te mogą być przydatne przy inwentaryzacji innych niż zapasy składników majątkowych.*

**8.** W stanowisku stosuje się następujące pojęcia związane z inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury:

a) **Bieżąca ewidencja księgowa** - księgi pomocnicze, o których mowa w art. 17 ust. 2 pkt 1-3 ustawy, zawierające szczegółowe dane uzupełniające zapisy na kontach zapasów w księdze głównej,

b) **Czynności spisowe**- element spisu z natury polegający na ustaleniu ilościowego stanu zapasów (przeliczenie, zmierzenie, zważenie), ocenie ich jakości oraz zapisaniu tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wynik spisu z natury,

c) **Dokumentacja inwentaryzacyjna** - związane ze spisem z natury dokumenty, również w postaci elektronicznej, służące:

– przygotowaniu i organizacji spisu, np. zarządzenie kierownika w sprawie inwentaryzacji, harmonogram inwentaryzacji, oświadczenia osób odpowiedzialnych, instrukcje inwentaryzacyjne,

– ujęciu wyników spisu, np. dokumenty spisowe (arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze), pisemne rozliczenie (zestawienie kontrolne/wykaz) wydanych i zwróconych arkuszy spisowych,

– rozliczeniu spisu, np. zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, protokoły końcowe (pospisowe).

d) **Inwentaryzacja ciągła zapasów** - wykonywane systematycznie, według planu, czynności spisowe, których przedmiotem są poszczególne składniki zapasów, co ma zapewnić, że w ciągu całego okresu wskazanego ustawą zostaną ustalone na określone dni rzeczywiste stany wszystkich podlegających inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów a stwierdzone różnice inwentaryzacyjne zostaną rozliczone z zachowaniem właściwych zasad i terminów.

Szczegółowe warunki stosowania inwentaryzacji ciągłej *określa pkt 79*.

e) **Inwentaryzacja okresowa zapasów** - ustalenie na wyznaczony dzień drogą spisu z natury rzeczywistego stanu ogółu lub określonej części zapasów wraz z ustaleniem i rozliczeniem ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych z zachowaniem właściwych zasad i terminów.

f) **Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury** - ustalenie przez pomiar rzeczywistego ilościowego i jakościowego stanu zapasów na określony dzień, jego wycena, porównanie z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych.

g) **Komisja inwentaryzacyjna** - grupa osób lub osoba powołana przez kierownika jednostki do organizacji i przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury oraz przedstawienia wniosków, w szczególności dotyczących sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

h) **Kontroler spisowy** - wyznaczony przez przewodniczącego członek komisji inwentaryzacyjnej, kontrolujący poprawność i rzetelność wykonywania czynności spisowych przez zespoły spisowe. Kontrolerem może być też przewodniczący komisji.

- i) **Księgowy** - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym także podmiot zewnętrzny prowadzący usługowo księgi rachunkowe jednostki.
- j) **Osoba odpowiedzialna** - jedna lub więcej osób odpowiadających wspólnie za powierzone im zapasy i/lub za dokumentację obrotu nimi, np. magazynier, kierownik punktu sprzedaży. Osobą odpowiedzialną jest w szczególności osoba, która złożyła oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone jej zapasy zgodnie z kodeksem pracy (Ustawa z dnia 26.06.1974 r. Kodeks pracy, Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.).
- k) **Pole spisowe** - całość lub ściśle określona, z podaniem numeru i/lub nazwy, część jednostki (magazyn, składowisko, hala, sklep lub wyodrębnione ich części), w której znajdują się zapasy powierzone osobie odpowiedzialnej.
- l) **Pomiar szacunkowy** - ustalanie ilości (sztuki, długość, powierzchnia), wagi lub objętości spisywanych z natury składników zapasów z zastosowaniem właściwych w danych okolicznościach szacunków, w tym obliczeń technicznych, uwzględniających fizykochemiczne właściwości stanowiących przedmiot pomiaru składników; pomiar szacunkowy jest stosowany, jeżeli właściwy, dokładny pomiar jest niewykonalny i/lub ekonomicznie nieuzasadniony.
- m) **Rejon spisowy** - grupa pól spisowych.
- n) **Różnice inwentaryzacyjne** - stwierdzone podczas spisu z natury różnice między stanami rzeczywistymi określonych składników zapasów a ich stanami wykazanymi w bieżącej ewidencji księgowej, wymagające wyjaśnienia i rozliczenia. Mogą to być różnice ilościowe (niedobory lub nadwyżki) bądź jakościowe (szkody), polegające na utracie wartości składnika zapasów.

o) **Składowisko strzeżone** - dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne).

1.X.2024 31.12.2024 15.01.2025(WRI) RRI- +85 dni

SN – 17.10.2024- wer+/-= 31.12.2024

PS- 31.10,30.11 – wer+/-= 31.12.2024

WER ...porównanie

Har- os.odp., pok, asorty/kom

17.10.2024- 16,15.10.2028

1.10.2024- 1.10.2027-15.1.2028

- p) **Zapasy obce** - znajdujące się w jednostce zapasy, będące własnością innych podmiotów. Są to, przykładowo, zapasy obce powierzone jednostce w celu ich sprzedaży (komis), przechowywania (składowanie), przetworzenia (przerób, uszlachetnienie) lub w związku z realizacją innych ustaleń umownych.
- q) **Zapasy własne** - zapasy będące własnością jednostki; mogą znajdować się na jej terenie albo poza nim, np. oddane w komis, do przerobu.
- r) **Zespół spisowy** - grupa osób powołanych do wspólnego wykonywania czynności spisowych. Wyjątkowo może być to jedna osoba (por. pkt 23).
- s) **Zautomatyzowany magazyn wysokiego składowania** - magazyn wyposażony w automatyczne układnice, sterowane przez system informatyczny, który zapewnia określenie rodzaju, stanu ilościowego i miejsca przechowywania poszczególnych składników zapasów.

## **KSR nr 2**

### ***B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury***

#### **Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**30.** Regulacje wewnętrzne to wydane przez kierownika jednostki przepisy dotyczące inwentaryzacji drogą spisu z natury, wynikające z zadań nałożonych na niego przez ustawę. Regulacje te mogą mieć charakter dokumentów bieżących i stałych.

**31.** Regulacje bieżące są wydawane każdorazowo przed rozpoczęciem inwentaryzacji. Do bieżących regulacji wewnętrznych zalicza się, w szczególności, zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury i harmonogram spisu z natury.

**32.** Regulacje stałe dotyczą zagadnień typowych, powtarzających się corocznie, z uwzględnieniem rodzaju, istotności i zróżnicowania zapasów. Podlegają one okresowej aktualizacji, w miarę zmian warunków działania jednostki. Przykładami regulacji stałych są instrukcje inwentaryzacyjne, plan sytuacyjny jednostki i jej podział na pola spisowe.

**33.** Jednostka może ograniczyć regulacje wewnętrzne do zarządzenia kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji. Wskazane jest jednak opracowanie harmonogramu spisu z natury i instrukcji inwentaryzacyjnej, ponieważ ułatwia to organizację i właściwe przeprowadzenie spisu.

## **Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**34.** Zarządzenie w sprawie inwentaryzacji, w tym drogą spisu z natury zapasów, wydaje kierownik jednostki. Treść zarządzenia zależy od tego, czy działa stała komisja inwentaryzacyjna, czy też jest ona powoływana do wykonania określonego zadania. W tym drugim przypadku zarządzenie określa, w szczególności: skład komisji inwentaryzacyjnej, w tym jej przewodniczącego, rodzaje zapasów objętych spisem, datę, na którą się przeprowadza spis (datę ustalania stanu faktycznego), datę jego rozpoczęcia i zakończenia (rozliczenia). Zobowiązuje ono osoby odpowiedzialne do obecności podczas spisu powierzonych im zapasów.

**35.** Jeżeli osoba odpowiedzialna za zapasy objęte spisem z natury nie może w nim uczestniczyć, powiadamia o tym kierownika jednostki i wskazuje osobę upoważnioną (upoważnioną) do uczestniczenia w jej imieniu w spisie z natury. W razie niewskazania przez osobę odpowiedzialną osoby upoważnionej do udziału w spisie w jej imieniu, kierownik jednostki decyduje o celowości komisyjnego przeprowadzenia spisu z natury przez zespół w składzie co najmniej 3 osobowym. Kierownik może też wyznaczyć osobę, która podczas spisu będzie reprezentować (zastępować) osobę odpowiedzialną za zapasy objęte spisem.

## **Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**36.** Plan sytuacyjny (mapa terenu jednostki) zawiera odpowiednio nazwane miejsca składowania poszczególnych rodzajów zapasów w jednostce z podaniem osób za nie odpowiedzialnych i określeniem asortymentów (rodzajów) zapasów składowanych w tych miejscach. Posiadanie aktualnego planu sytuacyjnego ułatwia wyodrębnienie pól spisowych, zwłaszcza w jednostkach o zróżnicowanym asortymencie zapasów i wielu miejscach ich składowania. Pozwoli to na właściwy dobór osób do zespołu spisowego i wyznaczenie pola spisowego, którego wielkość umożliwi przeprowadzenie spisu z natury w ciągu jednego dnia.

**37.** Harmonogram inwentaryzacji drogą spisu z natury zawiera wykaz (nazwy) pól spisowych, daty, w których będzie przeprowadzany w nich spis z natury oraz nazwy (numery, symbole) zespołów spisowych, które przeprowadzą spis na danych polach. Zespół spisowy może

przeprowadzać spis na jednym lub większej liczbie pól. *Harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury sporządza się zazwyczaj dla jednego cyklu inwentaryzacji – rocznego lub kilkuletniego.*

## **Instrukcje inwentaryzacyjne**

**38.** Instrukcje inwentaryzacyjne mają stanowić pomoc w organizacji spisu i jego przebiegu, doborze właściwych, dostosowanych do warunków czynności spisowych. Może to być jedna, całościowa instrukcja, albo kilka instrukcji przeznaczonych:

- a) zestaw 1 – dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, zakresy ich odpowiedzialności, podział na pola spisowe, przyjęte w jednostce uproszczenia lub szczególne procedury związane z inwentaryzacją drogą spisu z natury, opis dokumentacji inwentaryzacyjnej, zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, sposób przechowywania dokumentów,
- b) zestaw 2 – dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje opisujące sposób wykonywania czynności spisowych odrębnie dla poszczególnych rodzajów zapasów (np. kątowników, prętów, szyn, blach, szyb, tkanin, desek, skór, cegieł, płytek i kształtek betonowych, rur, węgla i koksu, złomu, innych materiałów masowych, których ilości ustala się drogą pomiaru szacunkowego).

# **1. CELE I PRZEDMIOT INWENTARYZACJI**

- **Cel inwentaryzacji:**

**Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, a w konsekwencji:**

- doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym,
- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie,

- zapewnienie realności danych ujmowanych w sprawozdaniu finansowym,
- usprawnienie gospodarki mieniem jednostki przez przeciwdziałanie ujawnionym przejawom nieprawidłowości i marnotrawstwa.

### **Przeprowadzenie inwentaryzacji można podzielić na poniższe etapy:**

- przygotowanie inwentaryzacji,
- przeprowadzenie inwentaryzacji,
- rozliczenie wyników inwentaryzacji.

### **Przygotowanie inwentaryzacji polega na:**

- wydaniu przez kierownika jednostki *zarządzenia* ustalającego zasady przeprowadzenia inwentaryzacji,
- przygotowaniu przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej dokumentacji inwentaryzacyjnej,
  - przeszkoleniu komisji inwentaryzacyjnej,
- zebraniu od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczeń o przygotowaniu pola spisowego.

### **Przeprowadzenie inwentaryzacji polega na:**

- ustaleniu rzeczywistego stanu składników aktywów i pasywów za pomocą odpowiednich metod inwentaryzacji, przez wyznaczone komisje inwentaryzacyjne,
- udokumentowaniu inwentaryzacji i jej wyników przez komisję inwentaryzacyjną,
- wycenie składników majątkowych, jeżeli mają wyraz ilościowy, przez pracowników służb finansowo-księgowych,
- porównaniu wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych.

### **Etap rozliczeniowy inwentaryzacji polega na:**

- ustaleniu przez służby finansowo-księgowe różnic między stanem w księgach rachunkowych a stanem rzeczywistym,
- wyjaśnieniu przez komisję inwentaryzacyjną różnic inwentaryzacyjnych z podaniem ich przyczyn,
- podjęciu przez kierownika jednostki decyzji w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- rozliczeniu różnic przez służby finansowo-księgowe w księgach rachunkowych w celu doprowadzenia do zgodności zapisów księgowych ze stanami rzeczywistymi.



W trakcie przeprowadzania inwentaryzacji należy respektować poniższe zasady postępowania, aby inwentaryzacja była przeprowadzona poprawnie:

- terminowość i częstotliwość muszą być zgodne z wymaganiami w tym zakresie wyznaczonymi przez ustawę o rachunkowości,
- w spisie z natury powinna uczestniczyć osoba materialnie odpowiedzialna lub osoba przez nią wyznaczona albo 3 osoby wskazane przez kierownika jednostki,
- oprócz osoby materialnie odpowiedzialnej powinny brać udział minimum 2 osoby (*zasada komisyjności*),
- w komisji inwentaryzacyjnej powinny brać udział osoby znające specyfikę inwentaryzowanych aktywów i pasywów (*zasada fachowości komisji spisowej*),
- inwentaryzacja musi być odpowiednio przygotowana i musi być zachowana odpowiednia kolejność poszczególnych czynności inwentaryzacyjnych, w celu sprawnego i rzetelnego jej przeprowadzenia,
- sposób przeprowadzenia inwentaryzacji musi zapewnić jego kompletność i kompleksowość, tj. należy tak zorganizować spis z natury, aby objąć wszystkie składniki majątkowe,
- organizacja inwentaryzacji musi zapewnić brak możliwości przemieszczania poszczególnych składników majątkowych, w celu uniemożliwienia sfalszowania wyników inwentaryzacji,
- w miarę możliwości powinno się ograniczyć obrót magazynowy (*zasada tzw. zamkniętych drzwi*),
- wyniki inwentaryzacji muszą dawać rzetelny obraz posiadanych składników majątkowych.

- Sposoby przeprowadzenia inwentaryzacji:

**Inwentaryzacja może być przeprowadzana w różny sposób. Ustawa o rachunkowości dopuszcza następujące sposoby przeprowadzenia inwentaryzacji, z przypisaniem składników do określonych grup (art. 26 ust. 1 i 2 ustawy):**

**Ustawa o rachunkowości przewiduje trzy metody inwentaryzacji:**

- 1) spis z natury,
- 2) otrzymanie od banków i uzyskanie od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu sald,
- 3) porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami (**weryfikacja realnej wartości aktywów i pasywów**).

**Prawo bilansowe nakazuje przeprowadzenie inwentaryzacji na dzień bilansowy, jednak w wielu przypadkach termin ten jest dotrzymany, jeżeli inwentaryzacja rozpocznie się trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończy do 15 stycznia następnego roku, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.**

- **Przy inwentaryzacji należności nie ma możliwości stosowania tzw. milczącego salda – konieczne jest otrzymanie potwierdzenia na piśmie.**

## 2. Terminy i częstotliwość

### inwentaryzacji:

**Inwentaryzację aktywów i pasywów przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego.**

Jest to ogólna zasada, która przejawia się w tym, że każdy składnik aktywów i pasywów przed sporządzeniem sprawozdania finansowego musi być zinwentaryzowany, aby przedstawione zostały realne i prawdziwe wartości aktywów i pasywów każdej jednostki.

**A zatem stosownie do postanowień ustawy o rachunkowości jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów i pasywów.**

Zapis ten oznaczałby, że każda jednostka inwentaryzuje swoje składniki aktywów i pasywów w dniu bilansowym, **tj. np. w dniu 31 grudnia danego roku lub w innym ostatnim dniu roku obrotowego.**

**Jednak z uwagi na trudności w przeprowadzeniu inwentaryzacji w ostatnim dniu roku obrotowego ustawodawca przewidział odstępstwa od podstawowej zasady (*ułatwienia*), zezwalając na możliwość inwentaryzacji.**

#### Wyjątek – 31 GRUDNIA stanowią:

- 1) aktywa pieniężne i papiery wartościowe w postaci materialnej,**
- 2) produkty będące w toku produkcji,**
- 3) materiały, towary i produkty gotowe (*nieobjęte bieżącą ewidencją*), odpisane w dniu ich zakupu lub wytworzenia w koszty, lecz znajdujące się w tym dniu w zapasie, które inwentaryzuje się w ostatnim dniu każdego roku obrotowego.**

Odnosnie do składników ujętych powyżej **w punkcie 3 należy wyjaśnić**, że zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości przychody i rozchody rzeczowych składników obrotowych mogą być ewidencjonowane bieżąco na kontach pomocniczych w ujęciu ilościowo-wartościowym, ilościowym, wartościowym albo **mogą być odpisywane w koszty w dniu ich zakupu lub wytworzenia.**

Odpisywanie bezpośrednio w koszty materiałów, towarów w dniu zakupu lub wyrobów gotowych w dniu ich wytworzenia oznacza, że składniki te nie są objęte bieżącą ewidencją, **a ustalanie stanu tych składników (wartości) bezwzględnie wymaga przeprowadzenia inwentaryzacji w ostatnim dniu roku obrotowego, np. w dniu 31 grudnia.**

Głównym celem inwentaryzacji materiałów, towarów, produktów gotowych i produkcji w toku produkcji, odpisywanych w koszty w momencie ich zakupu lub wytworzenia, jest korekta kosztów działalności danej jednostki o wartość tych składników, które nie zostały jeszcze wykorzystane w prowadzonej działalności gospodarczej.

**Ułatwienia w odniesieniu do materiałów, towarów, wyrobów gotowych innych niż odpisywane bezpośrednio po zakupie/wytworzeniu w koszty, a także środków trwałych polegają na tym, że termin (ostatni dzień roku) i częstotliwość (każdego roku) inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację:**

**- aktywów i pasywów przeprowadzono w okresie ostatnich trzech miesięcy roku obrotowego oraz pierwszych 15 dni następnego roku - narzuca się jednak konieczność ustalenia ich stanu na dzień bilansowy.**

**Ustalenia stanu na dzień bilansowy dokonuje się przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub datą potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg**

**rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.**

### **Termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli:**

- **rozpoczęto ją na 3 miesiące przed końcem roku obrotowego i zakończono do 15. dnia roku następnego** - w przypadku składników aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów i towarów lub produktów gotowych odpisywanych w koszty w dniu ich zakupu lub w momencie ich wytworzenia - składniki te inwentaryzuje się bowiem w ostatnim dniu roku obrotowego, tj. dniu bilansowym); stany rzeczywiste ustalone w wybranym dniu koryguje się przez dopisanie lub odpisanie przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie wystąpiły między datą inwentaryzacji a dniem bilansowym;
- **przeprowadzono ją raz w ciągu 2 lat** - w przypadku zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową;
- **przeprowadzono ją raz w ciągu 4 lat** - w przypadku nieruchomości zaliczonych do środków trwałych i inwestycji, a także znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie; inwentaryzacja środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym może być przeprowadzona w dowolnym okresie, jednak czas między ostatnią a kolejną inwentaryzacją nie może być dłuższy niż 4 lata (**pismo RIO w Bydgoszczy z 8 maja 2008 r., RIO/KA/073/18/2008**).

**Przez użyty w ustawie zwrot „w ciągu” określonego okresu należy rozumieć możliwość przeprowadzenia inwentaryzacji jednorazowo, na dowolny dzień – wyznaczonego okresu (ustawowego okresu), jak i sukcesywnego w danym okresie ustalania rzeczywistego stanu poszczególnych grup aktywów.**

Powinno to nastąpić w taki sposób, aby w wyznaczonym okresie zostały spisane z natury wszystkie stanowiące własność jednostki zasoby danego składnika majątkowego, objęte omawianym rodzajem inwentaryzacji. Ustawa nie nakazuje zatem jednorazowego spisywania całości wymienionych aktywów, w tym także zapasów.

**Oznacza to, że możliwe jest dokonywanie rozłożonego w czasie spisu**

**tych składników majątkowych, grupowanie według dowolnego, racjonalnego kryterium, pozwalającego jednak na spełnienie wymogów ustawy.**

**Okres, jaki upłynie od ostatniej i następnej inwentaryzacji, nie może przekroczyć podanego w ustawie czasu, np. 1 roku, 2 lat czy 4 lat.**

**Ustalenia stanu należności, jeśli zostały one zinwentaryzowane w dowolnym dniu ostatniego kwartału i pierwszych 15 dni następnego roku obrotowego, dokonuje się w analogiczny sposób.**

**Do stanu ustalonego drogą inwentaryzacji na inny dzień niż bilansowy dodaje się obroty, jakie miały miejsce między wcześniejszym dniem ustalenia stanu drogą inwentaryzacji a dniem bilansowym lub odejmuje obroty od stanu na dzień inwentaryzacji, jeżeli przypadają on po dniu bilansowym.**

Ustalając w powyższy sposób stany bilansowe należności, należy jednocześnie przeprowadzić ocenę realności ujętych na kontach obrotów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między dniem uzgodnienia a dniem bilansowym.

Ocena ta polega na sprawdzeniu (weryfikacji) dowodów źródłowych i ich poprawnego ujęcia w ewidencji księgowej.

Obowiązujące terminy forma - przeprowadzenia inwentaryzacji przedstawia tabela .

## ➤ Terminy przeprowadzenia inwentaryzacji - Spis z natury:

**Tabela . Terminy i sposoby przeprowadzania inwentaryzacji**

Termin	Składnik majątku	Metoda

<p>a ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1pkt1)</p>	<p>a) aktywa pieniężne, czyli krajowe środki płatnicze, waluty obce i dewizy (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych),</p> <p>b) papiery wartościowe w postaci materialnej,</p> <p>c) rzeczowe składniki aktywów obrotowych:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- produkty w toku produkcji,</li> <li>- niezużyte materiały i towary odpisywane w koszty w momencie ich zakupu,</li> <li>- produkty gotowe odpisywane w koszty w momencie ich wytworzenia</li> </ul>	<p>Spis z natury</p>
<p>Na ostatni dzień każdego roku obrotowego -z tym że inwentaryzację można rozpocząć w ciągu IV kwartału i zakończyć do 15 stycznia roku następnego (art. 26 ust.1 pkt1,art.26 ust. 2 pkt. 2, art. 26 ust.3 pkt1,art. 17 ust. 2 pkt. 2)</p>	<p>a) znajdujące się na terenie niestrzeżonym lub znajdujące się na terenie strzeżonym, lecz nieobjęte ewidencją ilościowo-wartościową zapasy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- materiałów,</li> <li>- półproduktów,</li> <li>- produktów gotowych,</li> <li>- towarów,</li> <li>- środków trwałych oraz nieruchomości zaliczanych do inwestycji (z wyjątkiem gruntów i środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony) znajdujących się na terenie niestrzeżonym,</li> </ul> <p>b) maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, znajdujące się na terenie niestrzeżonym,</p> <p>c) składniki majątkowe objęte ewidencją ilościową,</p> <p>d) składniki majątkowe będące własnością obcych jednostek</p>	<p>Spis z natury</p>

Raz w roku (art. 26 ust. 3 pkt. 4, 5)	a) zapasy towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki,  b) zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	Spis z natury
Raz w ciągu dwóch lat (art. 26 ust. 3 pkt. 2)	znajdujące się na terenie strzeżonym i objęte ewidencją ilościowo-wartościową zapasy: - materiałów, - towarów, - półproduktów, - wyrobów potowych	Spis z natury
Raz w ciągu czterech lat (art. 26 ust. 3 pkt. 3)	nieruchomości zaliczane do środków trwałych oraz inwestycji (z wyjątkiem gruntów, do których dostęp jest znacznie utrudniony) oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie, jeżeli znajdują się na terenie strzeżonym	Spis z natury

**Środki trwale, które nie są nieruchomościami i nie znajdują się na terenie strzeżonym, inwentaryzuje się więc co roku w ostatnim kwartale roku obrotowego, natomiast nieruchomości i inne środki trwale znajdujące się na terenie strzeżonym - w dowolnym okresie raz na 4 lata.**

**W związku z brakiem ustawowej definicji terenu strzeżonego- przez lata - tylko kierownik jednostki określał w przepisach wewnętrznych (tj. w polityce rachunkowości lub w instrukcji inwentaryzacyjnej), jakie warunki muszą być spełnione, aby uznać teren (budynki, place, pomieszczenia magazynowe) **za strzeżony, tzn. należy rozumieć takie miejsce składowania****



(magazynowania) składników majątkowych, które jest zabezpieczone przed dostępem osób nieuprawnionych, np. przez monitoring, system alarmowy, stały dozór zapewniany przez pracowników jednostki lub firmę zajmującą się ochroną mienia, odpowiednie ogrodzenie lub zamknięcie uniemożliwiające dostęp z zewnątrz.

Po wprowadzeniu:

**KSR- nr 2 –**

*Składowisko strzeżone - dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne).*

*Spis z natury należy zorganizować w taki sposób, aby nie zakłócać normalnej działalności jednostki (inwentaryzowanej komórki organizacyjnej), a więc w przypadku remontu pomieszczeń należy ustalić taki termin przeprowadzenia spisu, który nie będzie przeszkadzał w wykonaniu prac remontowych.*

Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji (w tym nieruchomości i innych środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym) należy określić np. w instrukcji inwentaryzacyjnej, na podstawie której co roku kierownik jednostki ustala harmonogram inwentaryzacji - **osobnym zarządzeniem wewnętrznym** - i powołuje komisję inwentaryzacyjną oraz zespoły spisowe.

➤ **Terminy przeprowadzenia inwentaryzacji-**

**Potwierdzenie salda**

**Na ostatni dzień każdego roku obrotowego- z tym że inwentaryzację można rozpocząć w ciągu IV kwartału i zakończyć do 15 stycznia roku następnego (art. 26 ust. 1pkt2) -**

**a) aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki, w tym papiery wartościowe w formie zdematerializowanej**

**b) należności (z wyjątkiem tytułów publicznoprawnych, do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych, oraz należności wątpliwych, spornych, a w bankach należności zagrożonych, należności od pracowników, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych),**

**c) pożyczki i kredyty,**

**d) własne składniki majątkowe powierzone kontrahentom (np. w przerobie, komisie, na obcym składzie itp.),**

**e) inne aktywa i pasywa, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury nie było możliwe.**

## ➤ Terminy przeprowadzenia inwentaryzacji – przez porównanie -w drodze weryfikacji:

Na ostatni dzień każdego roku obrotowego - z tym że inwentaryzację można rozpocząć w ciągu IV kwartału i zakończyć do 15 stycznia roku następnego (art. 26 ust. 1 pkt3)-

- a) grunty, prawa wieczystego użytkowania gruntów, spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych i użytkowych,
- b) środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony (np. budowle podziemne, instalacje itp.),
- c) należności sporne i wątpliwe, a także dochodzone na drodze sądowej,
- d) w bankach należności zagrożone,
- e) należności i zobowiązania osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,
- f) należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych,
- g) inwestycje rozpoczęte (z wyjątkiem maszyn i urządzeń objętych inwestycją rozpoczętą),
- h) wartości niematerialne i prawne,
- i) rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne,
- j) przychody przyszłych okresów,
- k) kapitały (fundusze) własne (podstawowe, zapasowe, rezerwowe i pozostałe),
- l) fundusze specjalne ,
- ł) zobowiązania
- m) rezerwy,

- n) pozostałe aktywa i pasywa,
- o) aktywa, których nie zinventaryzowano na koniec roku obrotowego ze względu na wymóg inwentaryzowania ich w drodze spisu z natury co kilka lat,
- p) aktywa i pasywa ewidencjonowane na kontach pozabilansowych (np. zobowiązania warunkowe).

**Przedstawione powyżej, zgodnie z art. 26 ustawy, zasady przeprowadzania inwentaryzacji rocznej składników aktywów i pasywów stosuje się również w odniesieniu do inwentaryzacji przeprowadzanej na dzień:**

- zakończenia działalności,
- poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub
- ogłoszenia upadłości.

**Można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji w przypadku:**

- ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu, jeżeli jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych,
- połączenia lub podziału jednostek, jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji, jednak z wyjątkiem spółek kapitałowych.

Przeprowadzenie oraz wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione różnice między stanem rzeczywistym a stanem księgowym należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

## **PYTANIE:**

1. *Czy w odniesieniu do inwentaryzacji nieruchomości gruntowych otrzymanych przez państwowe jednostki budżetowe w trwały zarząd zastosowanie mają zasady określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 2342), czy zasady szczególne zawarte w*

§ 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911)?

## ODPOWIEDŹ MINISTERSTWA FINANSÓW

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2016 r. poz. 2147 ze zm.) określa m. in. zasady gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego (art. 1 ust. 1 tej ustawy).

**Jednocześnie, zgodnie z przepisem art. 20 ww. ustawy tworzy się zasób nieruchomości Skarbu Państwa oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie zasoby nieruchomości.**

Przez zasób nieruchomości należy rozumieć nieruchomości, **które stanowią przedmiot własności Skarbu Państwa**, gminy, powiatu lub województwa **i nie zostały oddane w użytkowanie wieczyste, oraz nieruchomości będące przedmiotem użytkowania wieczystego Skarbu Państwa**, gminy, powiatu lub województwa (art. 4 pkt 2 ww. ustawy).

Nieruchomości mogą być oddawane jednostkom organizacyjnym w trwały zarząd, najem, dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością (art. 18 ustawy o gospodarce nieruchomościami).

**Trwały zarząd jest – w myśl art. 43 ww. ustawy - formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną (państwową lub samorządową jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej).**

Jednostka ta ma prawo korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania. Przy czym, zgodnie z przepisem art. 43 ust. 5 ww. ustawy, nieruchomości stanowiące przedmiot własności lub przedmiot użytkowania wieczystego Skarbu Państwa oddaje się w trwały zarząd państwowej jednostce

organizacyjnej, a nieruchomości stanowiące przedmiot własności lub przedmiot użytkowania wieczystego jednostki samorządu terytorialnego – odpowiedniej samorządowej jednostce organizacyjnej, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej. Jednocześnie, jednostki budżetowe zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 2342) oraz ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077), z uwzględnieniem zasad wynikających z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911).

### **Ustawa o rachunkowości jako akt normatywny o charakterze generalnym, w rozdziale 3 „Inwentaryzacja” określa zasady inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów jednostki.**

Inwentaryzację przeprowadza się, co do zasady, na ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ustawy o rachunkowości). Polega ona na ustaleniu w sposób udokumentowany stanu aktywów i pasywów na określony dzień. **Celem jej przeprowadzenia jest ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku (aktywów) i źródeł ich pochodzenia (pasywów).**

**Przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości zobowiązują jednostki, w tym jednostki budżetowe, do inwentaryzacji gruntów w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników corocznie, wg stanu na dzień bilansowy.**

Jednocześnie uwzględniając zasady wynikające z § 8 ust. 1 ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów, inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.

**Wprowadzenie tego przepisu uwzględniało zalecenia zawarte w Dezyderacie nr 3 Komisji do Spraw Kontroli Państwowej dotyczącym ewidencji nieruchomości w jednostkach samorządu terytorialnego. Zalecenia te były następstwem informacji Najwyższej Izby Kontroli (NIK) o wynikach kontroli zarządzania nieruchomościami gminnymi.**

*Komisja do Spraw Kontroli Państwowej – na podstawie wyników kontroli przeprowadzonej przez NIK – negatywnie oceniła z punktu widzenia kryteriów legalności, gospodarności i rzetelności zarządzanie nieruchomościami gminnymi.*

*Należy, przy tym zauważyć, iż przepis § 8 ust. 1 ww. rozporządzenia ma na celu stwierdzenie faktycznego istnienia nieruchomości będącej własnością jednostki samorządu terytorialnego.*

**Wobec powyższego, inwentaryzacja nieruchomości, stanowiących własność Skarbu Państwa, otrzymanych przez państwowe jednostki budżetowe w trwały zarząd powinna być przeprowadzana – w ocenie Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej – zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości.**

## **KSR nr 2-**

### **D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**13.** Podstawowym terminem spisu z natury zapasów jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy). Na ten dzień powinien być ustalony stan zapasów. Jednak, z wyłączeniem zapasów, nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy). W takim przypadku stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in plus*) i rozchody (korekta *in minus*),

jakie nastąpiły między przeprowadzoną na określony dzień inwentaryzacją w drodze spisu z natury a datą, na którą ustalono stan zapasów według ksiąg rachunkowych. Stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego do 15 dnia następnego miesiąca kolejnego roku obrotowego, podlega natomiast korekcie o przychody (*korekta in minus*) i rozchody (*korekta in plus*), które nastąpiły w nowym roku obrotowym, w celu porównania ze stanem zapasów wynikającym z ksiąg rachunkowych.

**14.** Nieobjęte bieżącą ewidencją księgową zapasy, odpisywane w ciężar kosztów w momencie zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), podlegają obowiązkowo spisowi na ostatni dzień roku obrotowego. Ze względu na to, że zapasy te nie są objęte bieżącą ewidencją księgową:

- a) wyniki spisu z natury nie są porównywane z danymi tej ewidencji; nie są ustalane różnice inwentaryzacyjne,
- b) odrębnego ustalenia wymagają ceny jednostkowe służące do wyceny tych zapasów.

**15.** Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie go w odniesieniu do (art. 26 ust. 3 ustawy):

- a) zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych bieżącą ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy) – w dowolnym dniu w ciągu 2 lat,
- b) zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową (art. 26 ust. 3 pkt 4 ustawy) – w dowolnym dniu danego roku obrotowego,
- c) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – w dowolnym dniu danego roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 5 ustawy).

**16.** W przypadku zapasów składowanych na wolnym powietrzu na wybór przez jednostkę daty spisu z natury w terminach dopuszczanych przez ustawę wpływają przede wszystkim: sezonowość prowadzonej działalności, z czym wiąże się poziom zapasów, konieczność ograniczenia do minimum zakłóceń bieżącej działalności, długość dnia, warunki atmosferyczne (np. temperatura, dostępność zapasów z uwagi na opady). Dogodnie jest przeprowadzić spis z natury wtedy, gdy zapasy są łatwo dostępne i niewielkie, a więc na przykład towarów po sezonie sprzedaży, opału – po sezonie opałowym; materiałów, półproduktów i towarów, gdy nie trwa produkcja lub sprzedaż, np. w dni wolne od pracy; przed zapełnieniem silosów, zakopcowaniem ziemniaków i innych warzyw, czy zapełnieniem komór chłodniczych.



17. Termin (datę) spisu z natury zapasów wybiera się, mając też na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z bieżącą ewidencją księgową. Dla większości zapasów taką datą jest ostatni dzień miesiąca. Rzeczywisty dzień spisu (np. 29.12.) i data, na którą spis się przeprowadza (np. 31.12.), powinny więc być bliskie. Maleje wtedy ryzyko, że błędem są obarczone obroty, o które koryguje się stan zapasu ustalony drogą spisu z natury.

18. Kierownik jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, powiadamia odpowiednio wcześniej o terminie spisu podmiot uprawiony, z którym zawarto umowę o badanie, aby umożliwić biegłemu rewidentowi udział w spisie istotnych składników zapasów (art. 66 ust. 5 ustawy).

### **3) Metody inwentaryzacji (spis z natury, potwierdzenie sald, weryfikacja....).**

#### **Rodzaje inwentaryzacji, w tym m.in.:**

- a) **inwentaryzacja pełna;**
- b) **inwentaryzacja ciągła;**
- c) **inwentaryzacja kontrolna;**
- d) **inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza.**

#### **Formy i metody przeprowadzania inwentaryzacji**

O wyborze formy inwentaryzacji decyduje organizacja jednostki oraz specyfika jej

działalności i dział gospodarki.

### (Formy inwentaryzacji)

#### 1. Inwentaryzacja może być przeprowadzona w formie:

- 1) okresowej (np. rocznej),
- 2) doraźnej (okolicznościowej), zasadniczo w drodze spisu z natury.

### (Metody inwentaryzacji)

#### 1. Metody inwentaryzacji obejmują:

- 1) pełną,
- 2) ciągłą,
- 3) uproszczoną,
- 4) kontrolną,
- 5) zdawczo-odbiorczą.

**Metoda inwentaryzacji uproszczona** – polegającą na ustalaniu stanu faktycznego w sposób pośredni poprzez wykorzystanie metod zastępczych, np. pomiar, szacunek, porównania weryfikacyjne.

Inwentaryzacja uproszczona może być przeprowadzona, jeżeli skutki tego uproszczenia nie wywrą istotnego negatywnego wpływu na zapewnienie prawidłowego, jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (patrz: art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

#### **a. inwentaryzacja pełna**

Metoda inwentaryzacji pełna – polegającą na ustaleniu na dany moment stanu wszystkich aktywów i pasywów,

• **Pełna inwentaryzacja okresowa** - ta forma polega na ustaleniu rzeczywistego stanu wszystkich składników aktywów i pasywów na określony dzień. Termin tej inwentaryzacji jest jawny co pozwala na poczynienie przygotowań merytoryczno-organizacyjnych co jest niewątpliwą zaletą tej formy. Pełna inwentaryzacja okresowa charakteryzuje się wysoką pracochłonnością, czasochłonnością i kosztownością, ale

zapewnia ona wszechstronne spełnienie podstawowych celów inwentaryzacji. Niewątpliwą wadą tej formy jest, iż umożliwia ona manipulacje osobom materialnie odpowiedzialnym.

- **Inwentaryzacje niepełne** (częściowe, wycinkowe, wrywkowe) – polega na ustaleniu rzeczywistego stanu części (fragmentu) składników aktywów i pasywów na wybrany dzień (okresowa), zaś innej części w ramach określonego przedziału czasowego (ciągła). Tę formę inwentaryzacji można stosować jedynie przy spisie materiałów, towarów produktów gotowych itp.

## **b. inwentaryzacja ciągła**

**Metoda inwentaryzacji ciągła** – polegającą na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,

Inwentaryzację ciągłą można przeprowadzać pod warunkiem:

- 1) zachowania cyklu ustalonego w ustawie o rachunkowości,
- 2) objęcia inwentaryzacją składników danego rodzaju,
- 3) prowadzenia dla obejmowanych nią składników ewidencji ilościowo-wartościowej, (w przypadku prowadzenia jej tylko wartościowo – obejmowania nią na dany dzień całego konkretnego pola spisowego).

- **pełna inwentaryzacja ciągła** - istotą tej formy jest, iż inwentaryzacją obejmowane są sukcesywnie składniki, kolejno po sobie, tak aby w określonym przedziale czasowym został ustalony pełny stan dla wszystkich pozycji aktywów i pasywów. Moment rozpoczęcia takiej inwentaryzacji jest poufny, co przyczynia się do obiektywnego stwierdzenia stanu inwentaryzowanych składników. Ta forma jest wykorzystywana zwłaszcza przy spisie materiałów, wyrobów gotowych, towarów, półfabrykatów itp. Zaletą tej formy jest to, że prace są rozłożone w czasie, a poufny termin wymusza na osobach materialnie odpowiedzialnych pełnej gotowości i rzetelności w przedmiocie przechowywania zapasów.

**KSR – nr 2 -:**

***G. Inwentaryzacja ciągła***

79. Wykorzystując zapis ustawy, że zapasy przechowywane na strzeżonych składowiskach i objęte ilościowo-wartościową ewidencją księgową mogą być inwentaryzowane na dowolne daty, pod warunkiem, że nastąpi to co najmniej raz w ciągu 2 lat, możliwe jest dokonywanie spisu z natury metodą inwentaryzacji ciągłej.

*Dodatkowymi warunkami stosowania inwentaryzacji ciągłej zapasów drogą spisu z natury jest:*

- a) prowadzenie bieżącej ilościowo-wartościowej ewidencji zapasów w sposób umożliwiający wiarygodne ustalenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych na każdy dzień spisu;
- b) posiadanie regulacji wewnętrznych normujących szczegółowo przebieg inwentaryzacji ciągłej;
- c) podział jednostki na pola spisowe umożliwiające przeprowadzenie czynności spisowych w ciągu jednego dnia i aktualizacja informacji o zapasach składowanych na tych polach;
- d) posiadanie stale aktualizowanego harmonogramu spisu, który ma charakter poufny (nie powinien być znany osobom odpowiedzialnym za zapasy); ma on zapewnić objęcie spisem wszystkich zapasów z częstotliwością określoną w ustawie z uwzględnieniem okresów, gdy zapasy są najniższe. Harmonogram ma w tym przypadku charakter ramowy (określa się miesiąc niekiedy kwartał, na który przypada spis z natury danego składnika zapasów), natomiast decyzje o ścisłych terminach spisu poszczególnych składników zapasu zapadają w zależności od zaistnienia warunków dogodnych do dokonania spisu (np. niskie stany zapasów);
- e) przeprowadzanie terminowego i kompletnego spisu z natury zapasów zgodnie z harmonogramem.

*80. Przeprowadzaniem inwentaryzacji ciągłej zajmuje się zazwyczaj powołana przez kierownika jednostki stała komórka inwentaryzacyjna, o uprawnieniach komisji inwentaryzacyjnej, będąca zarazem zespołem spisowym.*

Jej zadaniem jest:

- opracowanie i aktualizacja harmonogramu inwentaryzacji ciągłej zapasów i jego przestrzeganie,

- dokonywanie spisów z natury według zasad przewidzianych dla inwentaryzacji okresowej (*pkt. 44-78*),
- wstępne rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i przedstawienie stosownych wniosków kierownikowi jednostki, który podejmuje ostateczną decyzję co do sposobu rozliczenia; następuje to wg wyjaśnień zawartych w *pkt. 81-111*.

### c. inwentaryzacja kontrolna;

**Inwentaryzacja doraźna ( kontrolna)** - jest to rodzaj inwentaryzacji wynikający z konkretnych przesłanek, takich jak np.:

- wystąpienie zdarzeń losowych- wypadki losowe (w szczególności pożar, powódź, zalanie lub kradzież z włamaniem), w wyniku których nastąpiły straty w majątku (inwentaryzacja doraźna ma na celu ustalenie rozmiaru tych strat oraz stanu pozostałego majątku),
- zmiana formy organizacyjno-prawnej jednostki sektora finansów publicznych, (likwidacja jednostki lub jej części, w tym stanowiska).
- podejrzenie niewłaściwego gospodarowania mieniem - kontrola właściwego zabezpieczenia danego mienia w jednostce, kontrola i rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (zwykle w terminach niezapowiedzianych),
- polecenie instytucji przeprowadzającej kontrolę w jednostce sektora budżetowego - kontrola zewnętrzna, a zwłaszcza kontrola skarbową,

### d. inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza.

**Inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza** - jest przeprowadzana w sytuacji zmiany osoby odpowiedzialnej materialnie {zmiana osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za powierzone im składniki majątkowe (również w przypadku urlopu czy choroby)}, dotyczy wszystkich składników majątku objętych tą odpowiedzialnością. Inwentaryzację taką przeprowadza się w przypadku zwolnienia z pracy pracownika lub jego nieobecności wymagającej zastępstwa.

Na dzień zmiany osoby odpowiedzialnej materialnie można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników majątkowych, jeżeli zmiana następuje na krótki czas a osoby

ponoszące odpowiedzialność wyraziły pisemną zgodę na dalsze ponoszenie wspólnej odpowiedzialności materialnej za powierzone im mienie.

## ➤ METODA SPISU Z NATURY (ETAPY, ORGANIZACJA, PRZEPROWADZENIE, ROZLICZENIE);

### Zasady przeprowadzania inwentaryzacji drogą spisu z natury

#### Istota i przedmiot spisu z natury

**Spis z natury jest podstawowym sposobem inwentaryzacji składników rzeczowych i pieniężnych.**

*W drodze spisu z natury przeprowadza się inwentaryzację następujących zasobów majątkowych:*

1) aktywów pieniężnych (z wyjątkiem środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych, ponieważ są one inwentaryzowane poprzez potwierdzenie sald), w tym:

- gotówki w kasie w złotych polskich i w walutach obcych,
- czeków i weksli obcych o terminie płatności lub wymagalności do trzech miesięcy,
- metali szlachetnych (złoto, srebro, platyna), o ile nie są zaliczane do rzeczowego majątku trwałego,

2) papierów wartościowych w postaci materialnej, np.:

- akcji, bonów, obligacji,
- innych papierów wartościowych,
- czeków i weksli o terminie płatności i wymagalności ponad trzy miesiące,

3) rzeczowych składników aktywów obrotowych, w tym:

- surowców, materiałów, opakowań,
- półfabrykatów i produktów gotowych,
- towarów handlowych,
- produkcji w toku (jeśli jest to możliwe),
- pozostałych składników obrotowych,

4) środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji (z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, i gruntów, które inwentaryzowane są drogą weryfikacji),

5) maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie,

6) obcych składników, które powierzone zostały do przechowywania, przetworzenia, sprzedaży lub użytkowania.

W odniesieniu do rzeczowych składników majątku konieczność systematycznej kontroli jest szczególnie podkreślana, albowiem stany ich ulegają częstym zmianom.

**Podczas ich przemieszczania, magazynowania i wydawania mogą powstać niedobory, szkody lub ubytki naturalne czy nadwyżki**

**Przyczyny ich powstania mogą być różne:**

**1) niezależne od woli ludzkiej, a mianowicie:**

- *zmiany chemiczne i fizyczne, powodujące ubytki naturalne,*
- wypadki losowe, w wyniku których powstają nieodwracalne szkody w składnikach majątku,

**2) wywołane niezamierzonym działaniem ludzkim, na przykład:**

- błędy popełniane przez pracowników podczas przyjmowania i wydawania towarów (błąd pomiaru - ważenia, liczenia, mierzenia),
- błędy w wypełnianiu dokumentów - mylne wskazanie ilości, gatunku, ceny, rodzaju lub obliczenia,
- błędy w ewidencji operacji gospodarczych w księgach rachunkowych,

**3) wywołane celowym działaniem człowieka lub niedbałym wykonywaniem czynności, na przykład:**

- kradzież z włamaniem,
- celowe uszkodzenie lub zniszczenie,
- pożar spowodowany podpaleniem,
- fałszowanie dokumentów,
- brak troski o powierzone mienie.

**Ustalenie rzeczywistego stanu wskazanych powyżej składników następuje drogą ich przeliczenia lub pomiaru w inny sposób; o sposobie pomiaru decyduje ich rodzaj, wielkość, kształt, postać fizyczna lub inne cechy specyficzne.**

**Wpływ na wybór techniki liczenia i pomiaru mają również warunki składowania, dostęp do pól spisowych oraz możliwości zastosowania albo posiadania specjalnego sprzętu mierniczego.**

**W sytuacji kiedy składniki majątkowe są niedostępne, niepoliczalne, niemierzalne lub dostęp do nich jest utrudniony - ich stan ilościowy określa się na podstawie obliczeń technicznych lub szacunków (tzw. **inventaryzacja uproszczona**).**

**Do typowych składników inventaryzowanych metodą uproszczoną należą:**

- substancje płynne,
- materiały sypkie składowane w pryzmach, kopcach, nietypowych pojemnikach, elewatorach (węgiel, cement, środki chemiczne, zboże, nasiona),
- wyroby hutnicze (szkło, stal),
- drewno, tarcica,
- produkcja w toku,
- przedmioty składowane w nieładzie - trudno policzalne,
- bele, zwoje, szpule itp.



Ilość rzeczowych składników majątku trudnych do dokładnego zmierzenia, znajdujących się np. w pryzmach, zwałach, hałdach, stertach, kopcach czy zbiornikach, można określić na podstawie obliczeń technicznych, według ustalonej objętości i ciężaru jednostki objętości.

Jeżeli nie jest znany *ciężar właściwy*, wtedy można zważyć 1 m<sup>3</sup> materiału i przyjąć za ciężar właściwy średnią z trzech kolejno otrzymanych wag oddzielnie pobranych prób.

Obliczenia techniczne lub szacunki przeprowadza się z należytą dokładnością przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach, *powołane przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej spośród pracowników zakładu lub przez powołanych rzeczoznawców (chemików, fizyków, materiałoznawców, itp.)*.

Obliczenia te powinny być uwidocznione w specjalnym załączniku do arkusza spisowego.

Jeżeli zastosowane zostały obliczenia techniczne, to należy załączyć rysunek określający kształt np. pryzmy, jej wymiary oraz wyliczenia szczegółowe, na podstawie których ustalono stan składnika.

*Załączniki te podpisują osoby dokonujące obliczeń oraz osoba odpowiedzialna za stan spisywanych składników.*

Wzory podstawowych brył geometrycznych oraz formuły obliczenia ich pojemności zawiera poniższy wykaz.

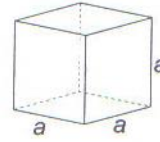
## Wzory podstawowych brył geometrycznych oraz formuły obliczenia ich pojemności

### Sześcian

(częsty kształt boksów w magazynach, pojemników, zasobników itp.)

Pojemność: powierzchnia podstawy × wysokość

$$V = a^3 = a^2 \times a = a \times a \times a$$

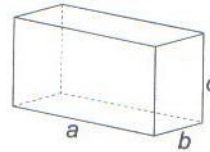


### Prostopadłościan

(częsty kształt skrzyń, boksów lub innych pojemników)

Pojemność: powierzchnia podstawy × wysokość (w tym wypadku wysokość równa się długości boku c)

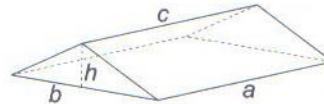
$$V = a \times b \times c$$



### Pryzma (klin)

(możliwa forma artykułów zwalowych)

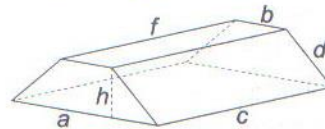
$$V = \frac{1}{6}h(2a + c) \times b \times h$$



### Pryzma ścięta

(częsta forma artykułów zwalowych)

$$V = \frac{1}{6}h[(2a + b) \times c + (a + 2b) \times f]$$



### Ostrosłup foremny i stożek

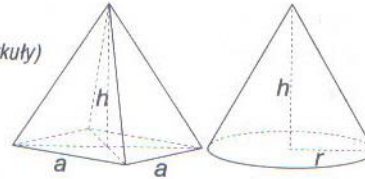
(również w postaci takich brył mogą występować inwentaryzowane artykuły)

$$V = \frac{1}{3}P \times h$$

$P$  – powierzchnia podstawy, przy czym:

dla kwadratu:  $P = a \times a$

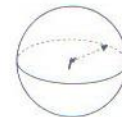
dla koła:  $P = \pi r^2$



### Kula

(rzadsza forma postaci składowanych artykułów)

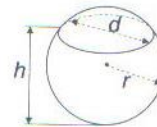
$$V = \frac{4}{3}\pi r^3$$



### Wycinek kuli (czasza)

(częsta forma przechowywania artykułów płynnych, sypkich itp.)

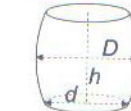
$$V = \frac{1}{3}\pi h^2(3r - h)$$



### Beczka kołowa

(również służy w praktyce do przechowywania artykułów)

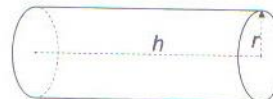
$$V = \frac{1}{15}\pi h(2D^2 + Dd + \frac{3}{4}d^2)$$



### Walec kołowy prosty

(częsta forma przechowywania artykułów)

$$V = \pi r^2 h$$



Symbol  $V$  użyty we wszystkich wzorach oznacza objętość.

Na ogół projektanci różnych pojemników, zasobników, boksów, zbiorników, kadzi, pak itp. starają się nadać im postać brył foremnych z uwagi na ułatwienie różnych wyliczeń, m.in. na użytek inwentaryzacji.

**Jeżeli ustalony w sposób techniczny lub szacunkowo stan składników majątku nie różni się od stanu księgowego więcej niż o 5 do 10 proc., stan księgowy przyjmuje się do rozliczenia jako stan faktyczny; decyduje o tym przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej wspólnie z głównym księgowym.**

## Jednostki miary stosowane w spisie z natury

**Najczęściej występujące w inwentaryzacji jednostki miary:**

1) sztuki (szt.) i pochodne od sztuk:

- egzemplarze (egz.),
- komplety (kpi.),
- arkusze (ark.);

2) kilogramy (kg) i pochodne od nich:

- miligramy (mg),
- gramy (g),
- dekagramy (dag),
- kwintale (q),
- tony (t);

3) metry bieżące (m lub mb) i pochodne od nich:

- milimetry (mm),
- centymetry (cm),
- decymetry (dcm),
- kilometry (km);

4) metry kwadratowe (m<sup>2</sup>) i pochodne:

- milimetry kwadratowe (mm<sup>2</sup>),
- centymetry kwadratowe (cm<sup>2</sup>),
- decymetry kwadratowe (dcm<sup>2</sup>),
- kilometry kwadratowe (km<sup>2</sup>);

5) metry sześcienne (m<sup>3</sup>) i pochodne:

- milimetry sześcienne (mm<sup>3</sup>),
- centymetry sześcienne (cm<sup>3</sup>),
- decymetry sześcienne (dcm<sup>3</sup>),
- kilometry sześcienne (km<sup>3</sup>) - rzadko spotykane.

W praktyce mogą występować jeszcze jednostki miary dawniej spotykane, z których część już zanika, jednak niektóre z nich stosowane są na co dzień, np. ryza, tuzin.

Oto przykładowe tego rodzaju jednostki miary:

1) wyprowadzone od sztuk:

- tuzin (12 szt.),
- gros (144 szt. = 12 tuzinów),
- mendel (15 szt.),
- kopa (60 szt.),
- ryza (500 szt. - w przypadku papieru);

2) wyprowadzone od wagi:

- funt (ok. 0,4 kg); 5 funtów = 2 kg,
- pud (16 kg);

3) wyprowadzone od pojemności:

- litr(dm<sup>3</sup>),
- kwarta (4 dm<sup>3</sup> = 4 litry),
- garniec (4 kwarty =16 litrów).

W przypadku gdy dany składnik występuje w bardzo dużych ilościach, za jednostki miary przyjmuje się wielokrotności jednostek naturalnych, np. nie 1 sztuka, tylko 1000 szt. itp.

Jeśli zastosowana zostanie wielokrotność jednostek naturalnych, wówczas w arkuszu spisowym, w kolumnie „jednostki miary” należy wpisać 1000 szt.

Przykładowo, jeśli stwierdzono 218 000 sztuk, a w jednostkach miary podano -1000 szt., to ilość stwierdzona - 218.

**Inwentaryzacja w drodze spisu z natury** polega na ustaleniu rzeczywistej ilości składników majątkowych jednostki poprzez ich przeliczenie, zmierzenie, zważenie, a następnie zapisaniu ustalonej ilości w arkuszu spisu z natury.

**Spisane ilości składników podlegają następnie wycenie, a ich wartości są porównywane z danymi ksiąg rachunkowych.**

Na tej podstawie ustalane są ewentualne różnice inwentaryzacyjne i wyjaśniane przyczyny ich powstania, po czym następuje rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych w księgach roku obrotowego, na który przypada termin inwentaryzacji.

**W praktyce prowadzenie spisu z natury odbywa się na podstawie zatwierdzonego planu inwentaryzacji, który powinien być opracowany na poszczególne miesiące.**

**Odpowiednie przygotowanie tego planu ma istotne znaczenie dla organizacji i sprawnego przebiegu inwentaryzacji, ponieważ spis z natury jest metodą czasochłonną i pracochłonną.**

**Czynności spisowe wykonywane są w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej, a w przypadku inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej w obecności osoby zdającej i przyjmującej.**

*Technika ta polega na liczeniu, mierzeniu, ważeniu i innych pomiarach rzeczowych czy też pieniężnych składników aktywów jednostki.*

*Metoda ta odnosi się tylko do składników mierzalnych i policzalnych.*

*Drogą spisu z natury inwentaryzowane są w szczególności: aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papiery wartościowe i inne aktywa finansowe, rzeczowe składniki aktywów obrotowych, środki trwałe (z wyłączeniem gruntów) oraz budowle, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.*

*Od 1.1.2002 r. przepisy obligują jednostkę do inwentaryzacji drogą spisu z natury znajdujących się na jej terenie składników obcych (np. przechowywanych, przyjętych w komis, do naprawy, przerobu), nakładając jednocześnie obowiązek powiadomienia ich właścicieli o wynikach inwentaryzacji.*

**Nie ma obowiązku objęcia inwentaryzacją własnych składników majątkowych ujętych wyłącznie w ewidencji ilościowej, należy jednak spisać z natury składniki majątkowe objęte ewidencją księgową, pomimo ich odpisania w 100%.**

***Jedną z odmian techniki spisu z natury jest metoda spisu pośredniego uproszczonego.***

***Polega ona na ustaleniu ilości i wartości składników aktywów w pewnym przybliżeniu, co powodowane jest głównie przez brak możliwości przeprowadzenia spisu z natury z powodów obiektywnych (np. brak technicznych możliwości bezpośredniego zmierzenia). W takiej sytuacji stosuje się w szczególności: metody reprezentatywnej próbki, obmiaru, szacunku, metodę oceny ekspertów czy też metodę porównań.***

**PRZYKŁAD** W jednostce gospodarczej dokonywana jest inwentaryzacja pasków aluminiowych. Paski te znajdują się częściowo w skrzyniach, które są oryginalnie zapakowane. W każdej ze 100 skrzyń znajduje się 250 pasków, natomiast 50 skrzyń to opakowania rozpoczęte i częściowo wykorzystano ich zawartość. Inwentaryzacja pasków aluminiowych znajdujących się w 100 skrzyniach, których do tej pory nie rozpakowano, nie wydaje się wątpliwa i uznaje się, że ilość pasków w tych skrzyniach wynosi 25 000 pasków (nie ma konieczności rozpakowywania oryginalnych skrzyń), natomiast ilość pasków w skrzyniach rozpakowanych można określić w następujący sposób:

- 1) pobranie próbki 200 pasków aluminiowych i ustalenie ich wagi (np. 10 kg),
- 2) ustalenie wagi pasków aluminiowych łącznie - uwzględniając wagę pasków bez wagi opakowania (np. 120 kg),
- 3) oszacowanie łącznej ilości pasków na podstawie wyników próby  $[(200 \text{ pasków}/10 \text{ kg}) \times 120 \text{ kg}] = 2400 \text{ pasków}$ .

**PRZYKŁAD** W jednostce dokonywana jest inwentaryzacja węgla, który służy do ogrzewania budynków. Węgiel ten jest usypany w pryzmie w formie stożka. Nie ma oczywiście konieczności przemierzenia czy przeważania pryzmy, aby ustalić ilość (objętość) i wagę węgla. W celu ustalenia niezbędnych wartości należy dokonać szkicu pryzmy i ustalenia podstawowych długości (np. obwodu -  $2 \Pi r$  oraz wysokości -  $H$ ), co pozwala przy zastosowaniu prostych wzorów geometrycznych ustalić objętość stożka  $O = 1/3 r^2 \times H$ ).

Następnie ustalany jest ciężar jednostkowy węgla, np. 1 dcm\*, i znając objętość

przymy, można już ustalić wagę i porównać ją ze stanem magazynowym.

## **KSR nr 2 :III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

### **A. Rozpoczęcie spisu**

**44.** Spis z natury rozpoczyna w wyznaczonym terminie (data, godzina) i miejscu (w jednym lub kilku) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji po upewnieniu się, że:

- a) zespoły spisowe są w kompletnym składzie i są obecne osoby odpowiedzialne za zapasy będące przedmiotem spisu,
- b) zespoły spisowe otrzymały za pokwitowaniem w zestawieniu kontrolnym wystarczającą liczbę odpowiednio oznakowanych dokumentów (np. arkuszy) spisowych i niezbędne wyposażenie,
- c) dane o stanie ilościowym zapasów objętych spisem są niedostępne zespołom spisowym,
- d) osoby odpowiedzialne za objęte spisem zapasy złożyły księgowemu pisemne oświadczenia, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu objętych spisem zapasów zostały mu przekazane, a na oświadczeniu podano numery lub inne znamiona ostatnich dowodów przychodu i rozchodu.

Jeżeli którykolwiek z warunków nie jest spełniony, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony do tego członek komisji podejmuje odpowiednie działania zaradcze, zapewniające prawidłowy przebieg spisu z natury.

**45.** Jeżeli z uwagi na lokalizację jednostki (posiada ona zakłady produkcyjne, magazyny, punkty sprzedaży nie znajdujące się na jednym terenie), spis z natury następuje jednocześnie w kilku miejscach – niniejsze wskazówki stosuje się odpowiednio. Zespół spisowy powinien mieć zapewnioną możliwość bieżącego kontaktu z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej lub innym członkiem komisji upoważnionym do podejmowania decyzji.

### **B. Technika spisu z natury**

**46.** Spis z natury polega na ustaleniu drogą pomiaru ilościowego stanu zapasów, ocenie ich jakości i zapisaniu tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniki spisu.

**47.** Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości wszystkich składników zapasów znajdujących się na polu spisowym. Następuje to drogą systematycznego (w porządku odpowiadającym kolejności miejsc składowania) pomiaru stanu ilościowego poszczególnych składowanych na danym polu składników zapasów, zapisania w arkuszu spisowym danych identyfikujących poszczególne spisane składniki zapasów (por. pkt. 65 i 71) oraz wyniki pomiaru. Już spisane składniki oznacza się, aby zapobiec ich powtórnemu spisaniu. W przypadku spisu towarów w punktach sprzedaży detalicznej, w których zapasy są objęte tylko ewidencją wartościową w cenach sprzedaży, w arkuszu spisowym zapisuje się także jednostkową cenę sprzedaży i wartość spisanego asortymentu towarów lub opakowań (ustalenie wartości może nastąpić po zakończeniu czynności spisowych).

**48.** Jeżeli ten sam asortyment zapasów jest składowany w kilku miejscach jednego pola spisowego, to ilości stwierdzone w poszczególnych miejscach składowania traktuje się wstępnie tak, jakby to były różne składniki zapasów, zapisując je w oddzielnych wierszach arkusza spisowego, a następnie ujmuje je łącznie w zestawieniach zbiorczych. Jeżeli na jednym polu spisowym składowane są różne rodzaje zapasów, np. materiały i towary albo towary i wyroby gotowe to wskazane jest przeznaczenie dla każdego rodzaju zapasów odrębnego arkusza spisowego.

### *Pomiar i jednostka pomiaru*

**49.** Stan ilościowy każdego składnika zapasów ustala się stosownie do jego charakteru przez liczenie (sztuki), ważenie, pomiar długości, powierzchni lub objętości z użyciem odpowiednich urządzeń pomiarowych. Wyniki pomiaru wyraża się w jednostkach miary przyjętych w ewidencji księgowej zapasów. Zazwyczaj są to jednostki miary stosowane w obrocie towarowym.

**50.** Jeżeli właściwy pomiar następuje z użyciem innej jednostki miary niż przyjęta w ewidencji księgowej zapasów, to w arkuszu spisowym zamieszcza się odpowiednią uwagę, na przykład: ustala się liczbę arkuszy blachy określonej grubości i rodzaju, a następnie mnoży przez wagę arkusza, wyznaczoną przez próbne zważenie jednego lub kilku arkuszy. W przypadku innych składników może być konieczne zastosowanie odpowiednich tabel



przeliczeniowych, np. przeliczenie objętości paliwa na kilogramy z użyciem współczynnika uwzględniającego m.in. temperaturę otoczenia.

**51.** Jeżeli waga spisywanego składnika zapasów zmienia się w zależności od czynników atmosferycznych, na przykład wilgotności powietrza, to w przypadku asortymentu, znajdującego się w oryginalnym nienaruszonym opakowaniu (np. bele bawełny, rolki wełny mineralnej), przyjmuje się wagę deklarowaną na opakowaniu.

## **Przykład 2. (Spis z natury w innych jednostkach miary niż stosowane w ewidencji księgowej)**

*W sklepie rowerowym jednym ze spisywanych asortymentów zapasów są śruby stalowe o różnych wielkościach. Ich ewidencję ilościową jednostka prowadzi w sztukach. Jednak ze względu na znaczne ilości zapasu śrub, ich przeliczanie podczas spisu byłoby zbyt czasochłonne. Jednostka zdecydowała się więc przeprowadzić spis z natury – po sprawdzeniu, że są to wyłącznie śruby stalowe – drogą zważenia (a nie liczenia) znajdujących się w sklepie śrub, które następnie przeliczono na sztuki według ustalonej przez zespół spisowy wagi jednostkowej.*

*W toku spisu stwierdzono, że waga zapasu:*

- śrub A (do hamulców) wynosi 1 330 g,*
- śrub B (do przerzutek) – 2 740 g.*

*Waga jednostkowa śrub A wynosi 0,25 g, śrub B – 0,57 g.*

**Ustalenie liczby spisywanych śrub:**

- śruby A: łączna waga 1 330 g : 0,25 g/szt. = 5 320 sztuk,*
- śruby B: łączna waga 2 740 g : 0 57 g/szt. = 4 807,02 sztuki ~ 4 807 sztuk*

*Wynikająca z przeliczenia niecałkowita liczba sztuk śrub B mieści się w granicach dopuszczalnej niedokładności, spowodowanej możliwym błędem pomiaru (skalowanie wagi użytej podczas spisu), jak i tolerancji wagowej przedmiotu, np. waga śruby B może wynosić 0,57 g z dokładnością +/-0,002 g.*

## **Spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych**

**52.** Ustalenie ilości zapasów znajdujących się w oryginalnych, zamkniętych i nienaruszonych opakowaniach fabrycznych (dostawcy), np. kartonach, paletach, workach, beczkach,

wymagałoby otwarcia opakowań zbiorczych, co byłoby nieekonomiczne. Z tego powodu pomiar stanu takich zapasów polega na przeliczeniu liczby opakowań zbiorczych i przemnożeniu jej przez podaną na nich deklarowaną zawartość pojedynczego opakowania, po uprzednim upewnieniu się, że z dużym prawdopodobieństwem stan deklarowany na każdym opakowaniu odpowiada rzeczywistości. W tym celu wybiera się jedno lub więcej przypadkowo, dowolnie, wybranych opakowań zbiorczych, otwiera je i liczy ich zawartość. Jeżeli wyniki wrywkowych ustaleń (rodzaj przechowywanego przedmiotu, jego ilość i jakość) są zgodne z danymi podanymi na opakowaniach, wówczas w toku spisu liczy się wyłącznie opakowania zbiorcze. W razie występowania niezgodności rzeczywistej zawartości wybranego opakowania zbiorczego z zadeklarowanym na nim stanem konieczne jest przeprowadzenie większej liczby prób. W razie istotnych niezgodności, stwierdzanych podczas kolejnych prób, zawartość wszystkich opakowań zbiorczych wymaga przeliczenia (sprawdzenia).

## **Prace organizacyjne związane ze spisem z natury**

### **Czynności przygotowawcze przed spisem z natury**

**Zagadnienia związane ze spisem z natury powinny wynikać z instrukcji inwentaryzacyjnej oraz zarządzenia kierownika jednostki.**

**Z dokumentów tych wynikają nie tylko zasady przeprowadzenia inwentaryzacji, ale również regulacje dotyczące etapu przygotowawczego, a co warto podkreślić - za przygotowanie i przeprowadzenie spisu z natury wyłączną odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.**

**Przed spisem z natury należy właściwie posegregować i oznaczyć składniki majątku w sposób ułatwiający dostęp i szybkie ustalenie ilości.**

**Powinno się oddzielnie umieścić składniki majątkowe niebędące własnością jednostki, np. materiały do przerobu, nieodebrane sprzedane towary - one również będą podlegały spisowi.**

**Przy tej okazji możliwe jest oddzielenie składników niepełnowartościowych, zniszczonych lub zbędnych, które mogą być spisywane na oddzielnych arkuszach spisowych.**

**Przed rozpoczęciem inwentaryzowania należy dokonać uzgodnienia stanu wynikającego z ewidencji księgowej z ewidencją prowadzoną w magazynie.**

Wszystkie dowody związane z inwentaryzowanymi składnikami (np. Wz, Pz, Kw) muszą być przekazane do księgowości i ujęte na odpowiednich kontach (*w ten sposób nie dojdzie do powstania różnic pozornych*).

**W przypadku dokonywania inwentaryzacji w formie spisu z natury szczególne obowiązki spoczywają na osobach materialnie odpowiedzialnych.**

Osoby te powinny uporządkować prowadzoną przez siebie ewidencję składników majątkowych i uzgodnicie z działem finansowo-księgowym. Osoby materialnie odpowiedzialne powinny przygotować także pola spisowe, tj. uporządkować składniki majątkowe i ich oznaczenia.

Przeprowadzając inwentaryzację składników majątkowych w magazynie, przed rozpoczęciem spisu z natury, **osoba materialnie odpowiedzialna powinna złożyć oświadczenie o przygotowaniu pola spisowego**

## **Zapoznanie zespołów spisowych z dokumentacją inwentaryzacyjną i sposobem jej wypełnienia**

Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

**Do dokumentacji inwentaryzacyjnej należą m.in.: zarządzenie o inwentaryzacji, plan i harmonogram inwentaryzacji, karty spisowe, arkusze spisu z natury, oświadczenia osób materialnie odpowiedzialnych, sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej, zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, protokołów rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, arkusze kompensat niedoborów i nadwyżek, potwierdzenia sald rachunków bankowych i rozrachunków, protokoły weryfikacji**

stanów aktywów i pasywów z dokumentacją księgową.

**Dokumentacja inwentaryzacyjna powinna spełniać wymogi określone dla dowodów księgowych.**

**Bezpośrednio po ustaleniu rzeczywistej ilości składnika majątku należy dokonać wpisu w kartach spisowych lub w arkuszach spisowych.**

**Karty spisowe sporządzane są oddzielnie dla każdego składnika majątku jednostki. *Karty stosuje się zazwyczaj, gdy jednorodne składniki majątkowe są składowane w różnych miejscach oraz gdy identyfikacja składnika i ustalenie jego stanu są utrudnione.***

## **Obecność osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone mienie przy spisie z natury**

Spis z natury przeprowadza się w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za spisywane składniki majątkowe lub osoby przez nią upoważnionej.

**Przed przystąpieniem do spisu członkowie zespołu spisowego powinni zebrać oświadczenia wstępne od osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone mienie.**

**W oświadczeniach tych potwierdza się, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu składników majątku zostały zaksięgowane w kartotekach ilościowych i przekazane do działu księgowości.**

**Do obowiązków osób materialnie odpowiedzialnych w trakcie spisu z natury należy uczestniczenie w spisie i sprawdzanie prawidłowości przeprowadzania inwentaryzacji oraz udzielanie niezbędnych wyjaśnień zespołom spisowym.**

Osoba materialnie odpowiedzialna musi mieć możliwość sprawdzenia prawidłowości zapisów wyników pomiaru, co potwierdza swoim podpisem w arkuszu spisowym oraz oświadczeniem, że składniki majątku, za które odpowiada, zostały spisane w arkuszu spisu z natury i że zgadza się z tymi wynikami.

## Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej przed inwentaryzacją;

**W przypadku przeprowadzania spisu z natury należy przygotować oświadczenie wstępne osób odpowiedzialnych materialnie zawierające zapewnienie, że wszystkie operacje dotyczące przychodu i rozchodu zasobów, za które odpowiada dana osoba, zostały do chwili rozpoczęcia spisu prawidłowo wykazane w dokumentacji przekazanej do działu księgowości.**

Oświadczenie takie powinno zostać złożone bezpośrednio przed przystąpieniem komisji inwentaryzacyjnej do przeprowadzenia spisu na obszarze, za który odpowiedzialna jest osoba je składająca.

### **Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej przed inwentaryzacją**

Ja, niżej podpisany(na) jako osoba materialnie odpowiedzialna za powierzone składniki majątkowe  
w .....

*(nazwa i adres placówki, numer pokoju)*

należące do

.....

*(wymienić właściciela)*

oświadczam co następuje:

**1.** Wszystkie dowody rachunkowe przychodowe i rozchodowe zostały wystawione i przekazane do księgowości jednostki oraz są ujęte w dokumentacji ewidencyjnej (księgach rachunkowych) według stanu na dzień ....., natomiast dowody bieżące do czasu rozpoczęcia spisu, tj. do dnia ..... przekazałem /łam/ Przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

2. Żadnych innych dowodów przychodowych i rozchodowych oraz innych, mogących mieć wpływ na wyliczenia i wynik inwentaryzacji nie posiadam.

3. Wszystkie składniki majątkowe w tej placówce należą do firmy z wyjątkiem:

.....  
.....  
.....  
które są własnością.....  
.....

4. Stan zabezpieczenia powierzonego majątku jest .....

*(dokonać oceny)*

mam zastrzeżenia do .....

*(wymienić zastrzeżenia)*

## **Ewidencję magazynową należy również właściwie zabezpieczyć.**

**Spis z natury polega na policzeniu, zważeniu lub zmierzeniu ilości danego składnika.**

**Spisu z natury dokonują osoby (zespoły, komisje) powołane w tym celu przez kierownika jednostki, odpowiednio przeszkolone i mające świadomość celu przeprowadzanego spisu z natury.**

**Komisja inwentaryzacyjna (zespół spisowy) powinna składać się z osób kompetentnych, ale też bezstronnych i obiektywnych.**

**W przypadku prowadzenia ewidencji magazynowej zapasów, za „stan magazynowy” materialnie odpowiada magazynier.**

**Powinien on uczestniczyć w spisie powierzonego mu majątku, ale nie może go przeprowadzać.**

**Na osobie odpowiedzialnej materialnie za składniki objęte inwentaryzacją spoczywają następujące zadania:**

- *uczestniczenie w roboczym spotkaniu przed inwentaryzacyjnym,*
- *przygotowanie i uzgodnienie z księgowością ewidencji inwentaryzowanych składników,*
- *przygotowanie, skompletowanie i zgromadzenie, ujęcie w ewidencji i przekazanie do księgowości dokumentacji dotyczącej inwentaryzowanych składników,*
- *przygotowanie do inwentaryzacji pól spisowych i znajdujących się w nich składników, m.in. -uporządkowanie tych samych składników według miejsc składowania, sprzymowanie artykułów sypkich, zwałowych itp.,*
- *pełne i czynne uczestnictwo w realizacji prac inwentaryzacyjnych,*
- *złożenie zespołowi spisowemu stosownych oświadczeń wstępnych i końcowych,*
- *zapewnienie poprawności ustalania ilości inwentaryzowanych składników i ujęcia ich do arkuszy spisowych,*
- *udzielenie wszechstronnych wyjaśnień zespołom i kontrolerom spisowym, jak również komisji inwentaryzacyjnej,*
- *złożenie pisemnych wyjaśnień w zakresie rezultatów inwentaryzacji, a zwłaszcza różnic inwentaryzacyjnych, przyczyn ich powstania z propozycjami sposobu ich rozliczenia,*
- *wprowadzenie zmian w stanach ewidencyjnych inwentaryzowanych składników w przypadku ujawnienia różnic inwentaryzacyjnych.*

## **KSR nr 2 - D. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie**

69. Informatyczne wspomaganie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przyspiesza przebieg spisu i zmniejsza ryzyko błędów.

**Wspomaganie może polegać między innymi na:**

- a) elektronicznym wypełnianiu przez zespoły spisowe dokumentacji inwentaryzacyjnej, przede wszystkim arkuszy spisowych (**por. pkt 71**),
- b) korzystaniu ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury lub podobnej funkcji w systemach księgowych, w szczególności zapewniających bieżące wykazywanie wyników spisu oraz tworzenie dokumentacji spisowej, w tym ustalanie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) przeprowadzaniu spisu za pomocą mobilnych urządzeń – skanerów, pod warunkiem uprzedniego oznaczenia składników zapasów stanowiących przedmiot spisu odpowiednimi kodami (*oznaczeniami*) identyfikującymi; skanery stosuje się do identyfikacji i liczenia składników zapasów (*nie zapewniają one ustalenia wagi ani objętości*); kolejne etapy spisu (*sporządzanie arkuszy, ustalanie różnic*) również następują z użyciem oprogramowania (**por. pkt 70**).

70. Inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury w całości wspomaganą informatycznie (**pkt 69.c**) przeprowadza się z zachowaniem zasad omówionych w poprzednich punktach stanowiska. **Przed przystąpieniem do spisu niezbędne jest uzgodnienie danych o zapasach zapisanych w skanerach z centralną bazą danych (bieżącą ewidencją księgową) i autoryzacja członków zespołu spisowego, aby umożliwić im korzystanie ze skanerów.**



Uzgodnienie dotyczy symboli (*indeksów*) składników zapasów, jednostek miary i ewentualnie opisu ich cech i lokalizacji, jeżeli są one weryfikowane podczas spisu. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez skaner szczegółowe informacje o spisywanym składniku zapasów, np. jego cechy zewnętrzne, termin przydatności, umiejscowienie w magazynie. Stany i kody (oznaczenia) identyfikujące składniki zapasów są automatycznie zapisywane w pamięci skanerów, przy czym zespół spisowy nie ma możliwości modyfikowania tych zapisów. **Po zakończeniu spisu wynik skanowania jest przekazywany do centralnego systemu informatycznego w celu sporządzenia arkuszy spisowych lub równoważnych im dokumentów.** *Ujawnione w trakcie spisu składniki zapasów o kodach nieujętych w bazie danych skanerów lub pozbawione kodu są spisywane według ogólnych zasad na papierowym arkuszu spisowym.* **Dokumenty spisowe są podpisywane elektronicznie albo tradycyjnie w zależności od przyjętego w systemie sposobu autoryzacji.**

71. Dokumenty spisowe mogą być też sporządzane w formie elektronicznej, na przykład w arkuszu kalkulacyjnym, pod warunkiem że:

- a) zapisy uzyskują trwale czytelną postać podczas rejestrowania stanu zapasów stwierdzonego drogą spisu z natury,
- b) możliwe jest ustalenie osoby, która wprowadziła zapisy do dokumentów spisowych albo dokonała ich modyfikacji,
- c) stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia ustalonych drogą spisu z natury danych oraz kompletności i integralności (*nienaruszalności*) zapisów,
- d) dane źródłowe są odpowiednio chronione; jest zapewniona ich niezmienność przez wymagany okres przechowywania dokumentacji inwentaryzacyjnej.

## Wykorzystanie programów - metody przeprowadzania inwentaryzacji z czytnikiem kodów kreskowych lub z czytnikiem RFID (ang. radio-frequency identification)

Wykorzystując program do obsługi inwentaryzacji środków trwałych, można sprawnie oznakować posiadane środki, przeprowadzić inwentaryzację i przygotować odpowiednie dokumenty.

Przykładowo- zastosowanie technologii identyfikacji z wykorzystaniem kodów kreskowych umieszczonych na samoprzylepnych etykietach *wydatnie skraca czas przeprowadzenia procesu inwentaryzacyjnego.*

Porównanie zawartości spisu z natury z zawartością bazy danych **odbywa się automatycznie, dzięki temu eliminowana jest możliwość pomyłki.** Informacje o stanie faktycznym środków trwałych zbierane są przez pracowników przy użyciu kolektorów.

*Cały proces polega jedynie na zeskanowaniu wszystkich kodów z naklejonych wcześniej etykiet. Po transmisji danych do właściwego zakupionego przez Instytucję programu- „Inwentaryzacja” automatycznie porównuje wyniki spisu z natury z informacjami zapisanymi w bazie danych.* **Wynik dostępny jest natychmiast w postaci raportu różnic.**

Zakupiony/ stworzony np. „Program Inwentaryzacja” - powinien być przeznaczony do zarządzania środkami trwałymi jednostki, **a wraz z kolektorem danych i drukarką etykiet powinien tworzyć gotowy do pracy zestaw.**

Intuicyjny interfejs użytkownika i instrukcja krok po kroku powinny czynić z niego doskonale narzędzie dla każdego rodzaju podmiotów/urzędów.

## Inwentaryzacja laboratoryjna

**Zapasy laboratoryjne** obejmują szereg materiałów, sprzętu i odczynników wymaganych do prowadzenia badań w warunkach laboratoryjnych. Pozycje te obejmują chemikalia, rozpuszczalniki, szkło, plastik, sprzęt, odczynniki, materiały eksploatacyjne np. takie jak końcówki pipet i rękawiczki i inne.

Skuteczne **zarządzanie zapasami laboratoryjnymi** *wymaga prowadzenia dokładnych rejestrów wszystkich pozycji, w tym ilości i lokalizacji każdej pozycji w laboratorium.* Ponadto zarządzanie poziomami zapasów, zapewnienie terminowego ponownego zamawiania i optymalizacja przestrzeni zapasowej są ważnymi aspektami zarządzania zapasami.

W rezultacie **posiadanie dokładnego i aktualnego rejestru zapasów jest niezbędne do monitorowania poziomów zapasów, określania, kiedy należy zamówić ponownie pozycje i zapobiegania niedoborom.** Ponadto właściwe zarządzanie zapasami może zaoszczędzić czas, pieniądze i zasoby, jednocześnie zwiększając produktywność i zapewniając badaczom niezbędne zasoby do wykonywania ich pracy.

**Jednym z pierwszych kroków w zarządzaniu zapasami laboratoryjnymi jest inwentaryzacja zapasów laboratoryjnych.**

Wymaga to utworzenia listy inwentaryzacyjnej całego sprzętu laboratoryjnego, materiałów i chemikaliów, itd.

Kierownicy laboratoriów mogą mieć trudności z inwentaryzacją zapasów laboratoryjnych ze względu na dużą liczbę przedmiotów i różnorodność przedmiotów w laboratorium.

Można użyć arkusza kalkulacyjnego lub systemu zarządzania zapasami, aby dokonać inwentaryzacji zapasów w laboratorium. *Niektóre systemy zarządzania zapasami są specjalnie zaprojektowane dla laboratoriów i mogą pomóc śledzić przedmioty, ustawiać punkty ponownego zamawiania i generować raporty.* Można oznaczyć wszystkie przedmioty w laboratorium i przypisać im unikalne numery identyfikacyjne, aby ułatwić śledzenie.

## Należy utworzyć system organizacji inwentarza w laboratorium

Po dokonaniu inwentaryzacji inwentarza laboratorium, następnym krokiem jest ustanowienie systemu organizacji inwentarza laboratorium.

Dobry system zarządzania inwentarzem powinien być logiczny, łatwy w użyciu i skalowalny.

Jednym ze sposobów na uporządkowanie inwentarza laboratoryjnego jest **grupowanie przedmiotów na podstawie ich wykorzystania lub zastosowania.**

Na przykład można grupować: *wszystkie chemikalia razem, wszystkie naczynia szklane razem, wszystkie urządzenia elektroniczne razem itd.*

Opisywanie pól i szuflad może również pomóc szybko zlokalizować przedmioty.

Ważne jest ustalenie protokołów: *dotyczących przyjmowania, przechowywania i wydawania przedmiotów w laboratorium.*

Na przykład substancje chemiczne powinny być przechowywane zgodnie z poziomem zagrożenia, *przy czym łatwopalne substancje chemiczne powinny być przechowywane oddzielnie od utleniaczy.*

Przechowywanie przedmiotów w odpowiednim miejscu *może pomóc również w zapobieganiu wypadkom i zapewnia dostępność wszystkich przedmiotów.*

Pomocne będzie również wdrożenie systemu śledzenia wykorzystania zapasów laboratoryjnych.

Śledzenie wykorzystania zapasów laboratoryjnych obejmuje rejestrowanie elementów w laboratorium, takich jak ilość, data i cel. *Informacje te mogą pomóc w identyfikacji trendów w użytkowaniu, wykrywaniu wszelkich nadużyć lub marnotrawstwa oraz podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących przyszłych zakupów zapasów.* Można również użyć cyfrowego systemu do śledzenia użytkowania, takiego jak elektroniczne zarządzanie zapasami lub systemy kodów kreskowych.

## Oprogramowanie do zarządzania zapasami w laboratorium

- jest jedną z *najlepszych praktyk efektywnego zarządzania zapasami laboratoryjnymi* .

### Oprogramowanie może:

- pomóc zautomatyzować i usprawnić zadania związane z zarządzaniem zapasami, ułatwiając badaczom efektywne zarządzanie zapasami oraz ich inwentaryzację;

- pomóc śledzić poziomy zapasów, monitorować daty ważności i nawet generować alerty, gdy poziomy zapasów są niskie;
- pomóc w zarządzaniu procesem zamawiania, w tym generowaniu zamówień zakupu/sprzedaży i śledzeniu czasu dostaw. Automatyzując te zadania, oprogramowanie do zarządzania w laboratorium może zaoszczędzić czas i zmniejszyć liczbę błędów związanych z ręcznym zarządzaniem, poprawić dokładność i wydajność, obniżyć koszty.
- pomóc w zachowaniu zgodności z wymogami regulacyjnymi dotyczącymi obsługi, przechowywania i usuwania materiałów niebezpiecznych.
- pomóc śledzić wykorzystanie i przechowywanie materiałów niebezpiecznych, generować raporty dla organów regulacyjnych i zapewnić przestrzeganie protokołów bezpieczeństwa.
- pomagać optymalizować poziomy zapasów, *zapobiegać nadmiernemu gromadzeniu zapasów i ograniczać marnotrawstwo.*

**Takie oprogramowanie do zarządzania zapasami w laboratorium** zapewnia wgląd w czasie rzeczywistym w poziomy zapasów, ich wykorzystanie i lokalizacje.

Umożliwia to kierownikom laboratoriów **podejmowanie świadomych decyzji dotyczących** ponownego zamawiania, uzupełniania zapasów, alokacji zasobów i ich identyfikacji.

**Zaleca się również, aby zostali powołani kontrolerzy czuwający nad prawidłowym przebiegiem spisu.**

**Kontrolerzy sprawdzają, czy zespoły spisowe działają zgodnie z zakładowymi przepisami o inwentaryzacji, czy spis dokonywany jest w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za spisywane składniki oraz czy prawidłowo ustalono ilości spisywanych składników (kontrola wrywkowa).**

**Kierownik jednostki powinien określić, jakie procedury związane z organizacją i sposobem przygotowania (a następnie przeprowadzenia) spisu z natury mają być przestrzegane w jednostce. **Procedury te można uprościć, jednak cel inwentaryzacji, tj. rzetelne wykazanie w księgach i sprawozdaniu finansowym składników majątku jednostki, musi być osiągnięty.****

## **➤ METODA UZGADNIANIA SALDA- POTWIERDZENIE SALDA:**

### **Inwentaryzacja w drodze potwierdzenia sald**

**Istota i przedmiot inwentaryzacji drogą potwierdzenia sald**

**Składniki bilansowe aktywów i pasywów, które nie mogą być kontrolowane i aktualizowane na podstawie spisu z natury, podlegają inwentaryzacji:**

- 1) drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazywanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów - tj. określaną w praktyce „metodą potwierdzenia sald” albo
- 2) poprzez porównanie danych księgowych z odpowiednimi dokumentami i urealnienie w ten sposób inwentaryzowanych składników aktywów i pasywów, tj. określaną w praktyce „metodą weryfikacji”.

**Metoda uzgodnienia sald polega na dwustronnym potwierdzeniu zgodności stanów księgowych aktywów i pasywów między kontrahentami, tj. między wierzycielami i dłużnikami.**

### **Drogą potwierdzenia sald inwentaryzuje się:**

- środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych, w tym wszelkiego rodzaju lokaty i kredyty,
- papiery wartościowe w postaci materialnej przechowywane przez inne jednostki, np. banki, biura maklerskie,
- papiery wartościowe w postaci zdematerializowanej, tj. takie, o których informacje są zawarte w zapisie komputerowym,
- należności, pożyczki, - z wyjątkiem rozrachunków z pracownikami i innymi podmiotami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych, rozrachunków z tytułów publicznoprawnych, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również zagrożonych,
- powierzone kontrahentowi własne składniki majątkowe.

**Uzgadnianie (potwierdzanie) sald - metoda ta polega na wysłaniu do kontrahentów informacji o wysokości sald wynikających z ksiąg rachunkowych jednostki;**

**Uzgodnienie sald należności może odbywać się w następujących formach: pisemnej (na drukach ogólnodostępnych lub wydrukach komputerowych), poprzez potwierdzenie faksem lub pocztą elektroniczną, w ostateczności telefonicznie (w takim przypadku należy**



sporządzić notatkę służbową z przeprowadzonej rozmowy); Przepisy **nie przewidują** „milczącego potwierdzenia salda”, tzn. salda niepotwierdzonego nie uznaje się za zgodne;

### **Zerowe saldo**

Jeżeli saldo z danym kontrahentem jest zerowe, to oznacza, że saldo nie występuje i **nie ma obowiązku inwentaryzacji**.

Jeżeli z kolei występują duże obroty z danym kontrahentem, istotne może być potwierdzenie lub zweryfikowanie stanu rozliczeń z takim kontrahentem.

**Inwentaryzacja powyższych składników polega na wzajemnym uzgodnieniu i potwierdzeniu stanu księgowego tych składników aktywów i pasywów.**

**Wierzyciel jest zobowiązany do wysłania do kontrahenta pisma z prośbą o potwierdzenie figurującego w jego księgach stanu tych składników.**

**Kontrahent potwierdza saldo na piśmie lub zgłasza zastrzeżenia - także na piśmie. Dopiero uzyskanie od kontrahenta potwierdzenia salda składników jest dowodem ich zinwentaryzowania.**

**Brak odpowiedzi na pismo w sprawie potwierdzenia salda *wymaga pisemnego lub telefonicznego skontaktowania się z kontrahentem w celu wyjaśnienia powodu nie-przesłania potwierdzenia.* Jeżeli mimo podjętych prób saldo nie zostanie potwierdzone przez kontrahenta, należy dokonać inwentaryzacji drogą weryfikacji.**

Zgodnie z przepisami termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za zachowane, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto na trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło poprzez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą inwentaryzacji (w tym przypadku metodą potwierdzenia salda) przychodów i rozchodów, jakie nastąpiły między datą potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z

ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.

**Oznacza to, że można uzgadniać salda na wcześniejszą datę, np. 31 października, jednak nie można występować o potwierdzenie na ostatni dzień roku obrotowego w pierwszej połowie stycznia, tj. po dniu bilansowym.**

Uzgadniając salda na wcześniejszą datę, należy, jak już podkreślono, dokonać odpowiednich zwiększeń i zmniejszeń stanu inwentaryzowanego składnika, jeśli takie wystąpiły między datą przeprowadzenia inwentaryzacji (na dzień potwierdzenia salda, np. 31 października) a terminem inwentaryzacji, tj. na ostatni dzień roku obrotowego (np. 31 grudnia).

**Potwierdzenie sald może odbywać się z częstotliwością większą niż wynika to z ustawy o rachunkowości. Może to być proces ciągły, gdyż przyczynia się do zaktualizowania stanu rozrachunków i dyscyplinuje niesolidnych kontrahentów.**

## **Inwentaryzacja wybranych aktywów drogą potwierdzenia sald**

# Inwentaryzacja środków pieniężnych przez bank

**Drogą otrzymania od banków potwierdzeń prawidłowości sald aktywów i niektórych pasywów inwentaryzuje się:**

- środki pieniężne zgromadzone na bieżących rachunkach bankowych wyrażone w walucie krajowej i obcej,
- środki pieniężne ulokowane na rachunkach terminowych,
- kredyty, pożyczki,
- papiery wartościowe przechowywane przez bank.

**Z inicjatywą uzgodnienia stanów środków pieniężnych, kredytów i pożyczek oraz papierów wartościowych występuje bank.**

W zasadzie stan środków potwierdzany jest na bieżąco przez bank; każdorazowo w przypadku zmiany stanu środków na danym rachunku - wpłat lub wypłat, jednak na koniec roku obrotowego bank, z reguły oprócz bieżących wyciągów z konta, wysyła kontrahentom pisma informujące o wysokości posiadanych środków na rachunkach bankowych i wysokości zaciągniętych kredytów.

**Po sprawdzeniu i potwierdzeniu prawidłowości wykazywanego stanu jeden egzemplarz tego pisma wraz z podpisami uprawnionych osób powinien wrócić do banku.**

W przypadku stwierdzenia niezgodności pomiędzy stanem wykazywanym przez bank a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych jednostki (np. błędów w operacjach na rachunku bankowym jednostki - wpłaty lub wypłaty nie dotyczące jednostki) należy niezwłocznie powiadomić o tym bank.

**Do czasu wyjaśnienia i sprostowania należy wyksięgować ujawnioną różnicę na konto:**

- Wn „Pozostałe rozrachunki” w analityce - „Rozrachunki z bankiem z tytułu błędów na rachunkach bankowych”,
- Ma „Rachunek bieżący”.

**Bank** - po wyjaśnieniu zgłoszonego przez jednostkę błędu - *przesyła dowód bankowy, na podstawie którego jednostka może dokonać odpowiedniego księgowania korygującego.*

Jeżeli do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych nie nastąpi wyjaśnienie niezgodności stanów, w bilansie jednostka powinna wykazać stan podany przez bank obsługujący.

## Inwentaryzacja należności

### Wycena należności

Należność to wynikające z rozrachunków uprawnienie jednostki jako wierzyciela (sprzedawcy) do pobrania zapłaty w określonej kwocie, w wyznaczonym umową lub przepisami prawa terminie, za wykonane przez nią świadczenia w postaci dostaw lub usług. **Uprawnienie to jest gwarantowane prawem, wierzyciel ma zatem prawo do należnej mu kwoty środków pieniężnych.**

**Należności są to więc środki pieniężne jednostki w rozrachunkach, które na określony moment (dzień) nie zostały jeszcze przez nią wyegzekwowane, a należą się jej z mocy prawa.**

**Ustawa o rachunkowości definiuje należności jako aktywa obrotowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych w postaci środków pieniężnych.**

Zobowiązanie wyraża z kolei obowiązek jednostki jako dłużnika (nabywcy) zapłaty wierzycielowi określonej kwoty środków pieniężnych, w wyznaczonym umową lub przepisami prawa terminie, za wykonane na jej rzecz świadczenia w postaci dostaw lub usług albo świadczenia o charakterze publicznoprawnym określone przepisami. Wierzyciel ma więc prawo żądać od dłużnika zapłaty, a on ma obowiązek ten spełnić.

Jednostka będąca dłużnikiem jest zobowiązana zapłacić określoną kwotę środków pieniężnych wierzycielowi, lecz do czasu uregulowania zobowiązania stanowi ono kapitał (fundusz) finansujący aktywa dłużnika (występuje w pasywach).

**Ustawa o rachunkowości definiuje zobowiązanie jako wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki.**

**Ustawa nie zawiera wymogu inwentaryzowania zobowiązań.**

**Zgodnie z przepisami inwentaryzuje się drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzenia salda tylko należności, co nie oznacza, że jednostka jest zwolniona z obowiązku uzgodnienia i potwierdzenia zobowiązań wobec wierzycieli na ich żądanie.**

Biorąc pod uwagę fakt, że każda należność jest *zarazem* zobowiązaniem, można przyjąć, że obowiązek potwierdzania sald leży po stronie wierzyciela - to **wierzyciel ma być stroną inicjującą potwierdzenie sald.**

**Uzgodnienie sald odbywa się na ogół w formie pisemnej.** Wykonywane jest przez pracowników księgowości, względnie przez innych wyznaczonych pracowników; w sprawach trudniejszych powoływani mogą być eksperci od tych spraw.

**Jednostka inicjująca, tj. wierzyciel, wystawia trzy egzemplarze potwierdzenia salda i wysyła listem poleconym dwa egzemplarze do kontrahenta celem potwierdzenia salda, a trzeci egzemplarz zostaje w aktach jednostki. Jeden z wysłanych egzemplarzy powinien wrócić do jednostki potwierdzony przez dłużnika.**

**Potwierdzenie salda może odbywać się również w drodze potwierdzenia drogą internetową albo telefonicznie, jednak w tym przypadku należy sporządzić notatkę z przeprowadzonej rozmowy.**

**Jeżeli nie udało się uzyskanie potwierdzenia salda, wówczas takie saldo podlega inwentaryzacji w drodze weryfikacji.**

Ustawa **nie zezwala na tzw. „milczące potwierdzenie sald”**, czyli wysyłanie do jednostek informacji z zastrzeżeniem, że „jeżeli nie otrzymamy waszego potwierdzenia w terminie 14 dni od dnia... to uważamy saldo za zgodne”.

Wysyłanie takiej informacji **nie daje gwarancji, że saldo jest zgodne**. Nie zezwala się również na rezygnację z potwierdzania niewielkich sald lub tzw. sald „zerowych”.

**W ciągu roku obrotowego należności i zobowiązania wykazuje się na dzień ich powstania według wartości nominalnej.**

**Na dzień bilansowy jednostka wycenia:**

- 1) **należności i udzielone pożyczki** - w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności,
- 2) **zobowiązania** - w kwocie wymagającej zapłaty, przy czym zobowiązania finansowe, których uregulowanie zgodnie z umową następuje drogą wydania aktywów finansowych innych niż środki pieniężne lub wymiany na instrumenty finansowe - według wartości godziwej.

**Określenia „w kwocie wymaganej zapłaty (należności)” i „w kwocie wymagającej zapłaty (zobowiązania)” oznaczają, że w cenie uwzględnia się ewentualne, należne na dzień bilansowy odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie.**

Zgodnie z Kodeksem cywilnym wierzyciel może żądać od dłużnika odsetek z tytułu opóźnienia w spłacie zobowiązania. **W jsfp jest to obowiązek.** Tak więc należność wyrażoną w wartości nominalnej *na dzień bilansowy powiększa się o odsetki, gdy wierzyciel obciąży odsetkami dłużnika lub gdy wynika to z zawartej umowy.* W tym celu wierzyciel **wystawia notę księgową**

**z kwotą naliczonych odsetek.** Dłużnik, po otrzymaniu takiej noty, wyceniając swoje zobowiązanie na dzień bilansowy - zwiększa je o odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie.

**Przed przystąpieniem do wysłania pisma potwierdzającego stan należności z kontrahentami jednostka powinna zatem odpowiednio przygotować swoje salda należności:**

**1. Pogrupować według dat płatności: *płatne do 3 miesięcy, płatne do 12 miesięcy, płatne powyżej 12 miesięcy.*** Podział taki pozwala na przeanalizowanie realności sald należności, w tym jednocześnie:

- rozważenie ewentualności dokonania odpisu aktualizującego ich wartość,
- podjęcia działań w celu wyegzekwowania wierzytelności bądź ograniczenia groźących strat.

**2. Naliczyć odsetki za zwłokę, co wynika również z obowiązku wykazywania w księgach i sprawozdaniu finansowym „rzetelnego obrazu”,** w myśl którego w księgach rachunkowych (i bilansie) uwzględnia się wszystkie przychody przypadające na rzecz jednostki oraz obciążające ją koszty dotyczące danego roku obrotowego niezależnie od rzeczywistego terminu ich zapłaty.

**3. Przeprowadzić swoistą weryfikację pojedynczych sald należności lub należności, które wyjątkowo wykazują salda „zerowe”** poprzez przypisanie im stosownych dokumentów (*tak należy weryfikować salda rozrachunków, które z uwagi na ich charakter sporny nie wymagają potwierdzenia*).

**W każdym przypadku pewnej lub uprawdopodobnionej nieściągalności należności należy zaktualizować wartość należności poprzez dokonanie odpisu aktualizującego.**

### **Protokoły z potwierdzenia salda należności**

Formularz potwierdzenia salda powinien zawierać:

- kwotę salda,
- wskazanie strony „Wn” lub „Ma”,
- pieczętkę Instytucji i podpisy osób upoważnionych (głównego księgowego),
- stwierdzenie potwierdzenia salda.

Obok kwoty salda można załączyć specyfikację dowodów i kwot, z których to saldo wynika. Dołączona specyfikacja nierozliczonych faktur pozwoli sprawdzić wysokość salda, poprawić ewentualny błąd czy wskazać go kontrahentowi. Wzajemna korespondencja w tej sprawie lub osobiste wyjaśnienia (wyjazd do kontrahenta) pozwalają najczęściej ostatecznie uzgodnić i potwierdzić właściwe saldo rozrachunków.

**Poniżej zaprezentowano przykładowy wzór pisma dotyczącego potwierdzenia salda należności; dana jednostka może jednak stosować potwierdzenie w formie określonej we własnym zakresie.**

#### **Wzór . Potwierdzenie salda należności**

Nadawca	.....
(pieczęć firmy)	( data)
<b>Potwierdzenie należności</b>	
Adresat:	.....
	.....
Dotyczy uzgodnienia salda należności	



Stosownie do przepisów ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości ( t.j. Dz. U. z 20xx poz. xx) informujemy, że na dzień ..... Państwa zadłużenie wobec naszej jednostki wynosi kwotę ..... zł ... gr.

Zgodnie z naszą ewidencją na saldo to składają się następujące kwoty:

Numer konta .....

Lp.	Faktura	Z dnia	Treść operacji	Naliczone odsetki za zwłokę	Kwota	
					Wn	Ma
1.	R/P/01/0 0546	31.10.20 XX... r.	Sprzedaż .....	0,00	1210,00	0,00
Razem konto					1210,00	0,00
Saldo					1210,00	0,00

.....

pieczętka i podpis osoby  
upoważnionej u wierzyciela

Zgodność powyższego salda z danymi Waszych ksiąg rachunkowych prosimy potwierdzić w postaci poniższego stwierdzenia na drugim egzemplarzu niniejszego pisma. W przypadku niezgodności wykazanego przez nas salda z zapisami Waszych ksiąg rachunkowych, prosimy o przesłanie specyfikacji tych różnic.

Kwota zobowiązania jest zgodna z naszym saldem na dzień .....

.....

pieczętka i podpis osoby  
upoważnionej u dłużnika

Załącznik nr .....

Do sprawozdania finansowego za rok .....

Data zwrotu potwierdzenia sald .....

.....

data- pieczętka i podpisy

Po przeprowadzeniu inwentaryzacji należności metoda potwierdzenia sald można sporządzić odpowiedni protokół zbiorczy z potwierdzenia sald .

W protokole tym należy wyszczególnić wszystkie salda inwentaryzowane drogą potwierdzenia, ze wskazaniem (między innymi) numerów załączników (wysyłanych potwierdzeń) i dat ich otrzymania.

W załączniku poniżej przedstawiono wzór potwierdzenia salda należności.

### Załącznik . Potwierdzenie salda należności

Nazwa i adres dłużnika ..... Data .....

**Dotyczy: uzgodnienia salda należności**

Uprzejmie informujemy, że na dzień ..... Wasze zadłużenie wobec naszej firmy wynosi..... zł..... gr.

Zgodnie z naszą ewidencją na powyższe saldo składają się poniższe pozycje:

Rodzaj operacji / nr dowodu	Z dnia	Kwota	
		Wn	Ma

Razem:

Stosownie do postanowień ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości (..) prosimy o potwierdzenie zgodności powyższego salda z danymi Waszych ksiąg rachunkowych w postaci poniższego stwierdzenia zamieszczonego na drugim egzemplarzu niniejszego pisma:

Kwota naszego zobowiązania w wysokości..... zł..... gr

jest zgodna z saldem wykazanym w naszych księgach na dzień .....

.....  
*(pieczęć i podpis osoby upoważnionej u dłużnika)*

Prosimy o odesłanie potwierdzenia na nasz adres.

W przypadku niezgodności wykazanego przez nas salda z saldem figurującym w Waszych księgach rachunkowych prosimy o przesłanie specyfikacji różnic między tymi saldami.

Z poważaniem,

.....  
*(pieczęć i podpis osoby upoważnionej u wierzyciela)*

Data zwrotu potwierdzenia salda .....

**Wzór.**

**Protokół inwentaryzacji dokonanej drogą potwierdzenia salda „Należności z tytułu dostaw i usług”**

..... pieczęć firmy
<b>PROTOKÓŁ</b> <b>Inwentaryzacji dokonanej drogą potwierdzenia salda</b> <b>„Należności z tytułu dostaw i usług”</b> <b>Na dzień 31.12.20... r.</b>
Zespół weryfikacyjny w składzie
1. ....
2. ....
Numer konta :.....

Lp.	Nazwa kontrahenta	Symbol konta	Wartość nominalna	Odsetki naliczone	Wartość wymagana	Wartość potwierdzona	Załącznik nr/data otrzymania potwierdzenia
1.	MIR	201-001	1210,00	0,00	1210,00	1210,00	1/10.11.20...
2.	GAMA	201-002	1902,24	11,50	1913,74	1913,74	2/15.11.20...
3.	OLIMP	201-003	7318,15	32,70	7350,85	7350,85	3/07.11.20...
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							
9.							
10.							
Razem należności z tytułu dostaw i usług nadziej		201	10430,39	44,20	10474,59	10474,59	

Załącznik Nr..... do sprawozdania finansowego

Za rok.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

Data .....

Główny księgowy: .....

Zatwierdzono: .....

Kierownik jednostki

## Inwentaryzacja składników będących w posiadaniu innych jednostek

**Składniki powierzone kontrahentom lub otrzymane od kontrahentów (np. na podstawie umowy najmu lub dzierżawy) inwentaryzowane są na terenie tej jednostki za pomocą spisu z natury. Prawny właściciel tych składników musi uzyskać od jednostki, której przekazał składniki majątkowe, potwierdzenie ich stanu, czyli inwentaryzuje je w drodze potwierdzenia sald.**

**Potwierdzenie to sporządza się w formie pisemnej, podając w nim nazwę**

**składnika, ilość, niekiedy cenę i wartość.**

### **Przykład .**

Jednostka ABC oddała w drodze dzierżawy Instytucji składniki majątkowe. W celu przeprowadzenia inwentaryzacji tych składników Jednostka ABC musi uzyskać potwierdzenie sald od Instytucji ( **Instytucja inwentaryzuje obce składniki drogą spisu z natury**).

Potwierdzenie przez kontrahenta posiadania rzeczowych składników będących z różnych przyczyn w posiadaniu innych jednostek (*np. dzierżawionych lub będących w przeróbce*) wymaga przesłania do kontrahenta pisma z prośbą o potwierdzenie .

### **Wzór . Potwierdzenie salda składników będących w posiadaniu innej jednostki**

Nadawca:

.....

Pieczęć firmy

.....

data

### **Potwierdzenie salda składników będących w posiadaniu innej jednostki**

**Adresat:**

.....  
.....

**Dotyczy: uzgodnienia salda składników**

Stosownie do przepisów ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 20... r. poz. ... ze zm.) prosimy o potwierdzenie posiadania

.....

które to składniki oddane zostały na podstawie umowy/pisma z dnia .....

Numer konta:.....

Lp.	Rodzaj dowodu	Z dnia	Treść operacji	Ilość	Cena	Wartość
Razem konto						

.....  
pieczętka i podpis osoby  
upoważnionej u właściciela

Zgodność powyższego salda z Waszymi danymi prosimy potwierdzić w postaci poniższego stwierdzenia na drugim egzemplarzu niniejszego pisma. W przypadku niezgodności wykazanego przez nas salda z Waszymi zapisami, prosimy o przesłanie specyfikacji tych różnic. Wartość składników będących w naszym posiadaniu na dzień ..... jest zgodna z powyższą specyfikacją.

.....  
pieczętka i podpis osoby  
upoważnionej u adresata

Załącznik nr .....  
do sprawozdania finansowego za rok .  
Data zwrotu potwierdzenia.....

.....  
data - pieczętka i podpisy

## C) METODA WERYFIKACJI PRZEZ PORÓWNANIE

### Istota i przedmiot inwentaryzacji drogą weryfikacji

*Metoda weryfikacji polega na sprawdzeniu poprawności i realności każdego objętego nią salda, przez porównanie stanu wynikającego z zapisów w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi stanowiącymi podstawę zapisów na danym koncie.*

#### Celem takiej weryfikacji jest:

- ustalenie faktu istnienia określonych składników majątku i źródeł ich pochodzenia,
- stwierdzenie realnej wartości tych składników,
- stwierdzenie kompletności ich ujęcia.

#### Metodą weryfikacji inwentaryzuje się następujące składniki aktywów i pasywów:

- wartości niematerialne i prawne,
- środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony (np. rurociągi),
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych i użytkowych),
- należności sporne i wątpliwe, a w bankach należności zagrożone,
- rozrachunki publicznoprawne (np. z ZUS, urzędami skarbowymi),
- należności i zobowiązania osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych (w tym własnych pracowników),
- pozostałe aktywa i pasywa, np. rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne i bierne, kapitały (fundusze) własne i specjalne, rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów,
- wszystkie inne, niewymienione powyżej składniki aktywów i pasywów (w tym również wszystkie pozostałe zobowiązania), które nie podlegają inwentaryzacji drogą spisu z natury

lub potwierdzeń sald, a także podlegające inwentaryzacji tymi metodami, lecz niezainwentaryzowane przy ich zastosowaniu,  
- aktywa i pasywa ewidencjonowane na kontach pozabilansowych, np. zobowiązania warunkowe.

**Należy podkreślić, że w drodze weryfikacji inwentaryzuje się również aktywa i pasywa zakwalifikowane przepisami do uzgodnienia sald czy spisów z natury, które jednak w danym roku nie zostały zainwentaryzowane w ogóle, np. środki trwale inwentaryzowane raz w ciągu czterech lat (jeśli na dany rok obrotowy termin ten nie przypadł) lub składniki objęte spisem z natury, jeśli znajdują się poza jednostką, a nie udało się uzyskać potwierdzenia salda od aktualnego ich posiadacza, lub należności, których dłużnik nie potwierdza i nie płaci.**

**Wynika to z zasady przyjętej w ustawie, że na dzień bilansowy nie może być składników aktywów i pasywów niepoddanych inwentaryzacji.**

**W przypadku gdy składniki kwalifikujące się do zainwentaryzowania metodą potwierdzenia sald lub drogą spisu z natury nie zostały zainwentaryzowane tymi metodami, muszą podlegać inwentaryzacji poprzez porównanie danych ewidencji z dokumentacją.**

**Obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji spoczywa zasadniczo na pracownikach działu finansowo-księgowego, którym w uzasadnionych przypadkach powinny towarzyszyć osoby odpowiednio merytorycznie przygotowane.**



## **Przykładowo:**

- w weryfikacji programów komputerowych zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych powinien uczestniczyć informatyk,**
- w weryfikacji roszczeń spornych - radca prawny,**
- w weryfikacji środków trwałych - pracownik działu inwestycji, w weryfikacji ZFSS - pracownik zajmujący się funduszem.**

**Warto przy tym zwrócić uwagę, żeby weryfikację salda danego składnika majątku przeprowadzał inny pracownik księgowości niż ten, który prowadzi jego ewidencję.**

**Fakt przeprowadzenia weryfikacji sald powinien zostać potwierdzony odpowiednią adnotacją na właściwych kontach, a także protokołem, z którego wynika, jakie salda poddano weryfikacji i jakie w jej rezultacie nastąpiły zmiany sald.**

**Weryfikacja, jako najmniej wiarygodna forma inwentaryzacji, powinna być przeprowadzana w sposób sumienny i wnikliwy.**

Jej celem jest stwierdzenie, czy rzeczywiście posiadane dokumenty potwierdzają istnienie, realność i wiarygodność określonego salda, a także poprawność tego salda.

**Inwentaryzację składników *podlegających sprawdzeniu drogą weryfikacji* przeprowadza się na koniec każdego roku obrotowego, przy czym można ją rozpocząć w okresie IV kwartału roku obrotowego, a zakończyć 15 dnia następnego roku obrotowego.**

Ujawnione w wyniku inwentaryzacji nieprawidłowości i rozbieżności wymagają, tak jak przy spisie z natury i przy potwierdzeniu sald, wyjaśnienia i wyksięgowania z ksiąg rachunkowych.

**W zależności od składowa majątkowego inwentaryzację drogą weryfikacji przeprowadza się w różny sposób. Tabela .**

<b>Składowa aktywów i pasywów</b>	<b>Podstawa porównania i weryfikacji salda</b>
Wartości niematerialne i prawne	Należy sprawdzić czy posiadane np. programy komputerowe są zgodne z licencjami czy umowami dot. praw autorskich oraz czy nabyte prawa już nie wygasły. Weryfikacji wymaga również prawidłowość odpisów amortyzacyjnych.
Środki trwałe trudno dostępne oglądowi	Porównanie BO w zakresie pozycji pochodzących z roku ubiegłego. Zmiany w bieżącym roku weryfikuje się, sprawdzając zwiększenia środków trwałych poprzez porównanie z dokumentami przychodów, tj. dowodów OT i PT, zmniejszenia środków trwałych poprzez porównanie z dokumentami rozchodów, tj. dowodów LT i PT.
Grunty	Porównanie z aktami notarialnymi, decyzjami administracyjnymi i innymi dowodami źródłowymi.
Środki trwałe w budowie (inwestycje)	Sprawdzenie, czy wartość środków w budowie jest realna. Porównanie wartości inwestycji wynikającej z ksiąg z fakturami, notami wewnętrznymi, kosztorysami budowy, protokołami odbioru, księgami obmiaru i innymi dokumentami dotyczącymi inwestycji.
Aktywa finansowe	Sprawdzenie z dokumentami poświadczającymi nabycie papierów wartościowych, z umowami spółek, z wpisami do KRS.
Materiały i towary w drodze oraz dostawy niefakturowane	Sprawdzenie faktur dotyczących materiałów i towarów w drodze, czy nie znajdują pokrycia w dowodach przyjęcia materiałów i towarów do magazynów. Badając dostawy niefakturowane materiałów i towarów w drodze, należy upewnić się, czy przyjęte do magazynu materiały i towary nie mają rzeczywiste potwierdzenia w fakturach.
Środki pieniężne w drodze	Wartość salda środków pieniężnych w drodze weryfikuje się w oparciu o wyciągi bankowe oraz dowody wpłat własnych do banku oraz dowody pobrania gotówki z banku do kasy.

Rozrachunki nieobejmowane potwierdzeniem salda (wyłączone należności, zobowiązania)	Należności wyłączone z obowiązku potwierdzania salda oraz zobowiązania należy porównać z dokumentami źródłowymi, tj. ewidencją szczegółową, dokumentacją źródłową (faktury, deklaracje, listy płac, umowy zlecenia, umowy o dzieło itp.). W przypadku należności spornych ich stan wymaga uzgodnienia z komórką prawną - należy sprawdzić, na jakim etapie jest prowadzone postępowanie sądowe. Ponadto należy sprawdzić należności dochodzone przez urzędy skarbowe, poprzez porównanie ich z tytułami wykonawczymi oraz z korespondencją prowadzoną z organami egzekucyjnymi. W przypadku należności wątpliwych analizy wymaga prawidłowość tworzenia odpisów aktualizujących.
Rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne kosztów	Sprawdzenie ewidencji szczegółowej pod kątem prawidłowego podziału według typów rozliczeń, oraz słuszności utworzenia rezerw, jak również porównanie wartości rozliczeń międzyokresowych czynnych z dokumentami źródłowymi, takimi jak: noty wewnętrzne, faktury, inne dokumenty.
Fundusze własne	Porównanie z ewidencją szczegółową, tj. z dokumentami statutowymi, uchwałami o podziale zysku lub pokryciu straty bilansowej.
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Porównanie z dokumentami źródłowymi, takimi jak: noty wewnętrzne, faktury, inne dokumenty.
Odchylenia od cen ewidencyjnych zapasów ujmowanych w stałych cenach ewidencyjnych	Sprawdzenie z dokumentami źródłowymi potwierdzającymi poprawność ich obliczeń.
Aktywa, które zgodnie z ustawą o rachunkowości nie muszą być objęte inwentaryzacją drogą spisu z natury w danym roku, jak np. środki trwałe, materiały czy towary	Porównanie BO w zakresie pozycji pochodzących z roku ubiegłego. Zmiany w bieżącym roku weryfikuje się, sprawdzając zwiększenia środków trwałych poprzez porównanie z dokumentami przychodów, tj. dowodów OT i PT, zmniejszenia środków trwałych poprzez porównanie z dokumentami rozchodów, tj. dowodów LT i PT. Wartość przychodów i rozchodów materiałów i towarów sprawdza się z odpowiednimi dowodami dokumentującymi przychody i rozchód tych składników majątkowych.

Inne aktywa, które zgodnie z ustawą o rachunkowości powinny być objęte inwentaryzacją drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda, ale z uzasadnionych przyczyn było to niemożliwe	Sprawdzenie z dokumentami źródłowymi potwierdzającymi poprawność salda.
Salda kont pozabilansowych	Sprawdzenie z dokumentami źródłowymi potwierdzającymi poprawność salda.

**Załącznik** prezentuje przykładowy wzór protokołu z weryfikacji aktywów i pasywów.

Na dzień .....						
Lp.	Symbol	Nazwa składnika aktywów lub	Stan ewidencyjny		Różnice	Uwagi
			przed weryfikacją	po weryfikacji		
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
<b>I</b>		<b>Aktywa, w tym:</b>				
<b>II</b>		<b>Pasywa, w tym:</b>				
<b>III</b>		<b>Konta pozabilansowe, w tym:</b>				

Zespół w składzie:

1.....- pracownik pionu finansowo-księgowego

2.....- radca prawny

- 3..... - kierownik realizowanego projektu inwestycyjnego (środka trwałego w budowie),  
4. .... - inny członek komisji wyznaczony przez kierownika jednostki,  
stwierdza prawidłowość i realność wyceny oraz kompletność przeprowadzenia weryfikacji aktywów i pasywów.

Po wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych roku obrotowych wyników weryfikacji ujętych w niniejszym protokole, salda objętych weryfikacją aktywów i pasywów uznaje się za realne i prawidłowe.

..... dnia .....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego

1. ....  
2.....  
3. ....  
4.....

Główny księgowy

.....

Zatwierdzam

.....

( Kierownik Jednostki)

## Inwentaryzacja wybranych aktywów i pasywów drogą weryfikacji

### **Inwentaryzacja wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji w wartości niematerialne i prawne**

Inwentaryzacja wartości niematerialnych i prawnych, a także inwestycji w wartości niematerialne i prawne polega na zweryfikowaniu ich stanu księgowego i faktu ich występowania z posiadaną dokumentacją.

**Przedmiotem porównania i weryfikacji jest każdy posiadany rodzaj wartości niematerialnych i prawnych:**

- 1) koszty zakończonych prac rozwojowych: poz. A.I.1.,
- 2) wartość firmy: poz. A.I.2.,
- 3) inne wartości niematerialne i prawne: poz. A.I.3., np.:
  - prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów zdobniczych,
  - licencje,

- prawa autorskie,

a w ramach tych rodzajów każdy tytuł: nabyty patent, znak towarowy, wzór zdobniczy itd.

**Inwentaryzacja poszczególnych tytułów wartości niematerialnych i prawnych polega w tym przypadku na porównaniu wartości tych tytułów z posiadaną dokumentacją od strony prawnej, a mianowicie - sprawdzeniu posiadania: umowy licencyjnej, umowy na zakup praw autorskich, praw do wynalazków, znaków towarowych, dokumentacji poszczególnych tytułów zakończonych powodzeniem prac rozwojowych, w tym dokumentacji ich wdrożenia, gdyż tylko koszty prac rozwojowych zakończonych powodzeniem (czyli wdrożone) mogą zostać rozliczone poprzez wartości niematerialne i prawne.**

**Jeżeli zamierzone wdrożenie prac rozwojowych nie powiodło się - należy dokonać korekty ksiąg.**

Ponadto należy zweryfikować prawidłowość odpisów amortyzacyjnych.

Dokumentację, z którą sprawdzano stany księgowo, należy wpisać do protokołu potwierdzającego wykazywany w księgowości stan danego tytułu wartości niematerialnej i prawnej. Dokonując inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych na dzień kończący rok obrotowy, wycenia się je według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy umorzeniowe.

**Przykład protokołu weryfikacji wartości niematerialnych i prawnych przedstawia wzór.**

## **Wzór . Protokół weryfikacji wartości niematerialnych i prawnych**

.....

pieczęć firmowa

### **PROTOKÓŁ WERYFIKACJI nr.....**

**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa A.I.1-3 Wartości niematerialne i prawne**

Symbol i nazwa konta: **020 ..... Wartości niematerialne i prawne**

Symbol i nazwa konta: **071 ..... Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych**

### 1. Saldo konta 020 Wartości niematerialne i prawne

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi brutto: zł.....

W tym:

- a) oprogramowanie komputerów zł.....
- b) koszty prac rozwojowych zł.....
- c) wzór zdobniczy zł.....

### 2. Saldo konta 071 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł.....

W tym:

- a) umorzenie oprogramowania komputerów zł.....
- b) umorzenie kosztów prac rozwojowych zł.....
- c) umorzenie wzoru zdobniczego zł.....

**3. Wartość netto wartości niematerialnych i prawnych (poz. 1 - poz. 2)      zł.....**

### 4. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie: 1. ....  
2.....

#### 4.1. Zweryfikował poprawność salda konta 020 Wartości niematerialne i prawne, na które przypada:

- stan z bilansu otwarcia na dzień 1.01.20... r. w kwocie brutto      zł.....
- przychody w roku obrotowym      zł.....
- w tym: - oprogramowanie GIMINI      zł.....
- znak towarowy „Q”      zł .....
- rozchody w roku obrotowym      zł.....
- w tym: - oprogramowanie „F-K”      zł.....
- stan na dzień bilansowy 31.12.20... r.      zł.....**

#### 4.2. Zweryfikował poprawność salda konta 071 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych:

- stan na dzień 1.01.20... r.      zł.....

**- odpisy amortyzacyjne w roku obrotowym** zł.....

w tym: - umorzenie kosztów prac rozwojowych zł.....

- umorzenie wzoru zdobniczego zł.....

- umorzenie oprogramowania GIMINI zł.....

- umorzenie znaku towarowego zł.....

**- zmniejszenie odpisów umorzeniowych** zł.....

w tym: - z tytułu wycofania oprogramowania „F-K” zł.....

**4.3. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł .....**

- wartość brutto, tj. saldo 020 zł.....

- umorzenie na koniec roku, tj. saldo 071 zł .....

w tym:

a) oprogramowanie komputerów zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

b) koszty prac rozwojowych zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

c) wzór zdobniczy zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

d) oprogramowanie GIMINI zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

e) znak towarowy „Q” zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

## **5. Komisja potwierdziła, że:**

5.1. umorzenie naliczane za 20... r. wynika z tabeli amortyzacyjnej,

5.2. oprogramowanie komputerów jest wykorzystywane,

5.3. koszty prac rozwojowych związane są z realizacją produkcji wyrobów,

5.4. jednostka posiada umowę nabycia wzoru zdobniczego,

5.5. jednostka posiada umowę nabycia znaku towarowego,



5.6. jednostka posiada licencje na oprogramowanie komputerowe.

podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencje księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

Zatwierdzono:

.....

główny księgowy

.....

kierownik jednostki

## **INNY WZÓR:**

.....

*(miejsowość i data)*

### **Protokół weryfikacji wartości niematerialnych i prawnych**

.....

Pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI nr.....**

**sporządzony na dzień 31.12.20XX... r.**

**Pozycja bilansu: aktywa A.1.1 -3 Wartości niematerialne i prawne**

Symbol i nazwa konta: **020.....Wartości niematerialne i prawne**

Symbol i nazwa konta: **071, 072.....Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych**

#### **1. Saldo konta 020 Wartości niematerialne i prawne**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych i wynosi brutto: zł....

**2. Saldo konta 071, 072 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych i wynosi: zł....**

**3. Wartość netto wartości niematerialnych i prawnych (poz. 1 - poz. 2) zł.....**

#### 4. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie: 1.....  
2.....

##### 4.1. Zweryfikował poprawność salda konta 020 Wartości niematerialne i prawne, na które przypada:

- stan z bilansu otwarcia na dzień 1.01.20XX... r. w kwocie brutto zł.....
- przychody w roku obrotowym zł.....
- rozchody w roku obrotowym zł.....
- stan na dzień bilansowy 31.12.20XX... r. zł.....

##### 4.2. Zweryfikował poprawność salda konta 071, 072 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych:

- stan na dzień 1.01.20XX... r. zł.....
- odpisy amortyzacyjne w roku obrotowym zł.....

##### 4.3. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20XX... r. wynosi:

- wartość brutto, tj. saldo 020 zł.....
- umorzenie na koniec roku, tj. saldo 071, 072 w tym: zł.....

#### 5. Komisja potwierdziła, że:

- 5.1. umorzenie naliczane za 20XX... r. wynika z tabeli amortyzacyjnej,
- 5.2. oprogramowanie komputerów jest wykorzystywane,
- 5.3. jednostka posiada licencje na oprogramowanie komputerowe

.....  
Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

- 1. ....
- 2. ....

zatwierdzono:

.....  
Główny księgowy Kierownik jednostki

**PRZYKŁAD**

Zgodnie z zarządzeniem wójta gminy w urzędzie gminy w X zarządzono inwentaryzację oprogramowania komputerowego wykorzystywanego przez pracowników gminy na 31 grudnia 2011 r. W skład zespołu prowadzącego weryfikację powołano:

1. starszego księgowego Annę Kowalską,
2. referenta ds. księgowych Witolda Nowaka,
3. informatyka Jadwigę Wiśniewską.

Informatyk sporządził wykaz oprogramowania używanego w urzędzie:

Lp.	Nazwa	Nr seryjny	Wersja	Osoba użytkująca	Miejsce zainstalowania	Data zakupu licencji	Data wygaśnięcia licencji
1	Program Kadry i Place - zintegrowany system do zarządzania firmą	000-111-222-000	ABC 2011	specjalista ds: plac	Wydział Księgowości	1.01.2009	1.01.2012
2	Program Kadry i Place - zintegrowany system do zarządzania firmą	000-111-222-000	ABC 2011	specjalista ds. kadr	Wydział Kadr	1.01.2009	1.01.2012
3	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Spraw Obywatelskich	4.06.2005	31.12.2013
4	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Spraw Obywatelskich	4.06.2005	31.12.2013
5	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Budownictwa i Geodezji	4.06.2005	31.12.2013
6	Pakiet biurowy-Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Budownictwa i Geodezji	4.06.2005	31.12.2013
7	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Budownictwa i Geodezji	4.06.2005	31.12.2013
8	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Edukacji	4.06.2005	31.12.2013

9	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Wydział Edukacji	4.06.2005	31.12.2013
10	Pakiet biurowy -Office 2000	JGH-123-67	2001		Sekretariat	4.06.2005	31.12.2013
11	Ewidencja środków trwałych i wyposażenia -Spisowy 1	MLL-2222234	12-23-34		Wydział Księgowości	12.03.2009	10.03.2012
12	Finanse 2000-program księgowy	1111-444-3	2010-1		Wydział Księgowy	15.06.2010	15.06.2012

*Z uwagi na zaprzestanie korzystania z programu do ewidencji czasu pracy SKL„xxxx”z dniem 1 marca 2011 r. wójt – wskazał- zalecam usunięcie go z ewidencji.*

Pracownicy księgowości wchodzący w skład Zespołu porównali przedstawiony wykaz z dokumentacją źródłową (księgą inwentarzową, dokumentami OT, tabelami amortyzacyjnymi) i stwierdzili, że saldo konta 020, „Wartości niematerialne i prawne” na 31 grudnia 2011 r. jest niezgodne o wartość 3675 zł, co wynika z figurowania w ewidencji programu SKL„xxxxx”. W celu dostosowania do realności stanów konta należy wyksięgować program SKL„xxxx”.

## Wzór. Protokół weryfikacji środków trwałych

.....

pieczęć firmowa

## PROTOKÓŁ WERYFIKACJI nr.....

sporządzony na dzień 31.12.20... r.

### Pozycja bilansu:

Aktywa A. II. 1. Rzeczowe aktywa trwale

Symbol i nazwa konta: **011 .....** Środki trwale

Symbol i nazwa konta: 071 .....

 Umorzenie środków trwałych

### 1. Saldo konta 011 Środki trwale

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi brutto: zł.

w tym:

- |  |          |
|--|----------|
| a) grunty                                | zł.....  |
| b) prawo wieczystego użytkowania gruntów | zł.....  |
| c) obiekty inżynierii wodnej             | zł.....  |
| d) inne środki trwale                    | zł ..... |

### 2. Saldo konta 071 Umorzenie środków trwałych

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł.

w tym:

- |                    |         |
|--------------------|---------|
| a) umorzenie ..... | zł..... |
| b) umorzenie ..... | zł..... |
| c) umorzenie ..... | zł..... |
| d) umorzenie ..... | zł..... |

3. Wartość netto środków trwałych (póz. 1 - poz. 2) zł.

### 4. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1 .....

2 .....

#### 4.1. Zweryfikował poprawność salda konta **011 Środki trwale**, na które przypada:

- stan z bilansu otwarcia na dzień 1.01.20... r. w kwocie brutto zł....

- przychody w roku obrotowym (wartość początkowa) zł....

w tym: - ..... zł.....

- rozchody w roku obrotowym (wartość początkowa) zł ..... w tym: -

..... zł.....

- stan na dzień bilansowy 31.12.20... r.

(według wartości początkowej) zł....

#### **4.2. Zweryfikował poprawność salda konta 071 Umorzenie środków trwałych:**

- stan na dzień 1.01.20... r. zł...

- odpisy amortyzacyjne w roku obrotowym zł...

w tym: - umorzenie ..... zł

- umorzenie .....

- zmniejszenie odpisów umorzeniowych zł.....

w tym z tytułu: - ..... zł..

..... zł....

#### **4.3. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi:**

- wartość brutto, tj. saldo 011 ..... zł.....

- umorzenie na koniec roku, tj. saldo 071 ..... zł.....

w tym:

a)..... zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

b)..... zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

c)..... zł.....

- wartość brutto .....

- dotychczasowe umorzenie .....

#### **5. Komisja potwierdziła, że:**

5.1. umorzenie naliczane za 20... r. wynika z tabeli amortyzacyjnej,

5.2. środki trwałe są wykorzystywane w działalności gospodarczej,

5.3. środki trwałe są kompletne i zdatne do użytku,

5.4. jednostka posiada akt notarialny nabycia gruntu ,

5.5. jednostka posiada decyzję o trwałym zarządzie.

podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową

.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

Zatwierdzono:

.....

główny księgowy

kierownik jednostki

## **Inwentaryzacja gruntów, praw zaliczanych do nieruchomości i środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony**

Grunty, prawa zaliczane do nieruchomości i środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony, *inwentaryzuje się poprzez porównanie stanów z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz dokonanie weryfikacji pod kątem realnej wartości tych składników (odpisów umorzeniowych)*. Wyniki tej inwentaryzacji potwierdzone muszą być na piśmie w formie protokołu podpisanego przez osoby dokonujące tej inwentaryzacji, akceptowanego przez kierownika jednostki.

Przykładowy wzór protokołu z weryfikacji gruntów i praw zaliczonych do środków trwałych oraz środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony przedstawiono poniżej ([wzór](#)).

### **Inwentaryzacja środków trwałych trudnodostępnych:**

Inwentaryzuje się poprzez porównanie stanów z ksiąg rachunkowych z dokumentami księgowymi oraz dokonanie weryfikacji pod kątem realnej wartości tych składników tj. dokonanych odpisów umorzeniowych.

### **Protokół inwentaryzacji metodą weryfikacji sald**



## **Protokół inwentaryzacji przeprowadzonej poprzez weryfikację sald środków trwałych położonych w miejscu trudno dostępnym**

Saldo konta ..... na dzień 31.12.20XX r.

Inwentaryzację przeprowadził Zespół w składzie:

1.....;

2.....

W dniu ..... Zespół zweryfikował saldo konta .....Środki trwale - *zakres środków trwałych trudno dostępnych* \* i stwierdził, że jest ono realne i poprawnie ustalone na dzień ..... /wniósł korekty w celu doprowadzenia do realności stanu konta\*.

Stan badanych środków trwałych na dzień 1.01.20XX r. wynosił:..... zł.

W ciągu roku dokonano następujących zwiększeń środków trwałych:

- 1) nabycie środków trwałych na podstawie dokumentów OT -..... zł,
- 2) koszty modernizacji na podstawie protokołów odbioru -..... zł.

W ciągu roku dokonano następujących zmniejszeń środków trwałych:

- 1) likwidacja środków trwałych na podstawie dokumentów LT -..... zł,
- 2).....zł.

W roku 20XX umorzono środki trwale w wysokości..... zł (na podstawie konta)

Wartość netto środków trwałych na 31.12.20XX r. wynosi:..... zł.

Opinia rzeczoznawcy (w przypadku powołania) dotycząca realności salda:

.....

Postulowane korekty w celu doprowadzenia do realności stanu konta:

.....

Podpis Zespołu weryfikującego:

.....

Podpis kierownika jednostki

.....

Podpis głównego księgowego:

.....

\* *Niewłaściwe skreślić*

## Inwentaryzacja środków trwałych w budowie

Inwentaryzacja środków, do których dostęp jest znacznie utrudniony, w tym środków trwałych w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń stanowiących środki trwałe w budowie inwentaryzowanych drogą spisu z natury, odbywa się w drodze weryfikacji stanów księgowych z dokumentami księgowymi.

**Weryfikacja ta powinna być poprzedzona uzgodnieniami z wykonawcami budów, instytucjami projektującymi budowę, dostawcami maszyn i urządzeń - w aspekcie zakresu wykonanych prac i kompletności sporządzania protokołów odbioru robót.**

**Porównanie dokumentacji z danymi ksiąg rachunkowych powinno umożliwić ustalenie:**

- kompletności ujętych kosztów, tj. czy wszystkie koszty robót (objęte protokołami odbioru) zostały zafakturowane i ujęte w ewidencji,
- czy obiekty zakończone zostały odebrane stosownym protokołem i wprowadzone na stan środków trwałych,
- czy koszty pośrednie zostały właściwie rozliczone i zaewidencjonowane,
- czy nakłady zostały prawidłowo wycenione, tj. według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości rynkowej,
- kosztów, które ze względu na kwalifikację nie powinny być zaliczone do kosztów środków trwałych w budowie, np. koszty remontów, koszty przedsięwzięć zaniechanych,
- czy naliczono i ujęto w ewidencji należne za okres budowy odsetki od kredytów, pożyczek, różnice kursowe,
- kosztów przedsięwzięć niepełnowartościowych, tj. nakładów, których wartość uległa deprecjacji, w stosunku do których należy rozważyć konieczność dokonania odpisu z tytułu trwałej utraty wartości.

**Na dzień bilansowy środki trwałe w budowie wycenia się w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.**

**Przykład protokołu weryfikacji środków trwałych w budowie przedstawia wzór .**

.....

pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....**

**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa A.II.3. Rzeczowe aktywa trwale**

Symbol i nazwa konta: **080 ..... Środki trwale w budowie ( Inwestycje)**

Symbol i nazwa konta: **071 ..... Umorzenie środków trwałych w budowie**

**1. Saldo konta 080 Środki trwale w budowie**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł.....

w tym:

1) modernizacja garażu, w tym: zł.....

- dokumentacja projektowa zł.....

- koszty materiałów budowlanych zgodnie z fakturami

i zakresem zaangażowania budowy zł.....

- koszty robocizny zgodnie z robotami zafakturowanymi

do dnia 31 grudnia zł.....

2) nadbudowa biurowca, w tym: zł.....

- koszty materiałów budowlanych zgodnie z fakturami

i zakresem zaangażowania budowy zł.....

- koszty robocizny zgodnie z robotami zafakturowanymi

do dnia 31 grudnia zł.....

**2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1.....

2.....



**INNY WZÓR”- Załącznik do Zarządzenia**

**Protokół weryfikacji Saldo konta 080 na dzień 31.12.20.... r.**

Zespół w składzie:

1.....

2.....

w dniu ..... stycznia 20.... r. zweryfikował saldo konta 080 „Środki trwałe w budowie(Inwestycje) „i stwierdził, że wynika ono z zapisów prawidłowo udokumentowanych sprawdzonymi i zatwierdzonymi dokumentami księgowymi.

Saldo obejmuje:

**KWOTA**

**I. Zadanie nr 1 -**

.....

**II. Zadanie nr 2 -**

.....

**III. Zadanie nr 3 -**

.....

**IV.**

.....

**Razem: .....**

zł

Saldo konta 080 jest realne i poprawnie ustalone.

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

3. ....

**Zatwierdzam:**

(główny księgowy)

(kierownik jednostki)

## **Inwentaryzacja materiałów i towarów w drodze** **oraz dostaw niefakturowanych**

**Inwentaryzacji materiałów i towarów w drodze oraz dostaw niefakturowanych dokonuje się poprzez weryfikację stanów tych składników aktywów i pasywów, jako wynikających z zapisów na koncie „Rozliczenie zakupu” z dokumentami, na podstawie których zapisów tych dokonano.**

Saldo debetowe konta „Rozliczenie zakupu”, czyli materiały lub towary w drodze, porównuje się z otrzymanymi wcześniej fakturami od dostawców, sprawdzając jednocześnie, czy rzeczywiście wykazywane salda debetowe tego konta nie znajdują potwierdzenia w dowodach przyjęcia materiałów lub towarów do magazynu.

Saldo kredytowe konta „Rozliczenie zakupu”, czyli dostawy niefakturowane, weryfikuje się pod kątem, *czy wykazane stany kredytowe tego konta rzeczywiście zostały potwierdzone w dowodach przyjęcia do magazynu materiałów i towarów, na które nie otrzymano jeszcze faktury dostawcy.*

Inwentaryzację materiałów i towarów w drodze oraz dostaw niefakturowanych (wzór) należy dokonywać na koniec roku obrotowego, ale także na koniec każdego miesiąca - przed sporządzeniem deklaracji podatkowej VAT, ponieważ zgodnie z przepisami o podatku VAT podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku naliczonego przed otrzymaniem towarów.

**Wzór . Protokół weryfikacji materiałów i towarów w drodze**

.....  
pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....**  
**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa B.I. 1 i 4. Zapasy**

Symbol i nazwa konta: **300 ..... Rozliczenie zakupu**

**1. Saldo Winien konta 300 Rozliczenie zakupu**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł.....

w tym:

a) faktury otrzymane od dostawców niepotwierdzone

dowodami *przyjęcia* do magazynu: zł.....

b) faktury od dostawców potwierdzające *przekazanie*

*zaliczki na poczet dostaw*: zł.....

**2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie: 1.....

2.....

**2.1. Zweryfikował poprawność salda konta 300 Rozliczenie zakupu**

i stwierdził, że:

- rzeczywiście nie nastąpiły dostawy zamówionych materiałów i towarów do magazynu,

- dokonano przelewu środków pieniężnych (zgodnie z wyciągami bankowymi nr.....)

na poczet przyszłych dostaw, które to zaliczki zostały potwierdzone otrzymanymi fakturami od tych dostawców.

**2.2. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł .....**

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2. ....

Zatwierdzono:

główny księgowy

kierownik jednostki

## Wzór. Protokół weryfikacji dostaw niefakturowanych

.....  
pieczęć firmowa

### PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....

sporządzony na dzień 31.12.20... r.

**Pozycja bilansu: Pasywa B.III. 1 i 2. Zobowiązania krótkoterminowe**

Symbol i nazwa konta: **300 .....** Rozliczenie zakupu

#### **1. Saldo Ma konta 300 Rozliczenie zakupu**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych i wynosi: zł.....

- stanowią je dostawy potwierdzone dowodami przyjęcia do magazynu, na które nie otrzymano faktur zakupu:

#### **2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie: 1. ....

2.....

**2.1. Zweryfikował poprawność salda konta 300 Rozliczenie zakupu** i stwierdził, że:

- rzeczywiście nie otrzymano faktur od dostawców na materiały i towary przyjęte już do magazynu.

**2.2. Saldo badane; pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł.....**

podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencje księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

Zatwierdzono:

główny księgowy

kierownik jednostki



# Inwentaryzacja środków pieniężnych w drodze

Środki pieniężne w drodze to środki pieniężne odprowadzane na rachunek bankowy przez własne placówki lub kasy jednostki za pośrednictwem Trezora bankowego, inkasentów lub poczty, na które jednostka nie otrzymała potwierdzenia z banku, tj. wyciągu bankowego.

Środki pieniężne w drodze kontroluje się na bieżąco, kontrolując utargi deklarowane w raportach tych placówek z otrzymywanymi wyciągami bankowymi, dokumentującymi wpływ tych środków na rachunek bankowy.

**Jednak na koniec roku obrotowego inwentaryzacja środków pieniężnych jest obowiązkowa.**

**Przeprowadza się ją w drodze spisu z natury w celu rozliczenia osób odpowiedzialnych materialnie, jednak z wyjątkiem środków pieniężnych w drodze, które podlegają weryfikacji.**

Weryfikacja w tym przypadku polega na konfrontacji zadeklarowanych wpłat z faktycznymi wpływami środków pieniężnych na rachunki bankowe, *np. przez podanie danych dotyczących wpływu tych środków do banku po dniu, na jaki przypada inwentaryzacja* - na podstawie wyciągów bankowych wraz z podaniem daty wpływu tych środków.

Przykład protokołu weryfikacji środków pieniężnych w drodze prezentuje wzór.

## **Wzór 26. Protokół weryfikacji środków pieniężnych w drodze**

.....  
pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr ..**  
**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa B.III. 1c . Środki pieniężne**

Symbol i nazwa konta: **141 Środki pieniężne w drodze**

**1. Saldo Winien konta 141 Środki pieniężne w drodze**

wynika z załączonego wydruku raportów kasowych - utargów i wynosi: ..... zł  
w tym:

a) w dniu.29.12.20..., nr raportu .....nr ..... zł.....

b) w dniu 29.12.20..., nr raportu ..... nr ..... zł.....

**2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1.....

2.....

**2.1. Zweryfikował poprawność salda konta 141 Środki pieniężne w drodze i stwierdził,**

że:

- rzeczywiście nie zostały one potwierdzone wyciągami bankowymi na dzień 31 grudnia,
- osoby materialnie odpowiedzialne dokonały wpłat powyższych utargów,
- bank dokonał zaksięgowania na naszym koncie w dniu 3 stycznia 20... r.

**2.2. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień**

**31.12.20... r. wynosi:**

zł.

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencje

księgową.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

Zatwierdzono:

Główny księgowy

.....

Kierownik jednostki

## Inwentaryzacja należności

Inwentaryzacja należności **spornych i wątpliwych** polega na przeanalizowaniu dokumentów będących podstawą zapisów księgowych na kontach weryfikowanych składników (*np. faktur, umów, pozwów sądowych*) oraz:

- 1) ustaleniu wszystkich tytułów należności i roszczeń dochodzonych w drodze sądowej,
- 2) ustaleniu należności, co do których kontrahenci zgłosili odmowę zapłaty,
- 3) uzgodnieniu z repertorium prowadzonym przez komórkę prawną stanu roszczeń w toku powództwa cywilnego,
- 4) wyjaśnieniu tytułów należności niebędących przedmiotem tego powództwa cywilnego, co do których nastąpiła jednak odmowa zapłaty,
- 5) ustaleniu, czy należność nie jest przedawniona.

Inwentaryzując należności sporne i wątpliwe, należy również potwierdzić w protokole, *że został spełniony obowiązek utworzenia odpisu aktualizującego na należności kwestionowane przez dłużników; należności wykazywane są w bilansie w kwocie pomniejszonej o dokonane odpisy aktualizujące wartość takich należności (wzór).*

**Wzór Protokół weryfikacji należności krótkoterminowych**

.....  
Pieczęć firmy

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr ....**  
**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa B.II. 1 i 2. Należności krótkoterminowe**

Symbol i nazwa konta: **201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami - należności**

**1. Saldo Winien konta 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami - należności**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł 120 000,00

w tym:

a) należności, na które otrzymano potwierdzenie sald: zł 105 200,00

b) należności, na które nie otrzymano potwierdzenia sald:

zł 14 100,00

c) należności przedawnione, odnośnie do których również

nie otrzymano potwierdzenia sald oraz z innych źródeł

wiadomo, że powyższe należności są zagrożone: zł 700,00

**2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1. ....

2.....

2.1. Dokonał weryfikacji należności, na które nie otrzymano potwierdzenia sald;

saldo tych należności wynosi: zł 14 100,00

(do protokołu załączono wykaz tych należności - **załącznik nr IN**)

**2.2. Na należności przedawnione dokonano odpisu aktualizującego w kwocie zł 700,00**

**2.3. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł 111 300,00**

**po skompensowaniu z odpisem aktualizującym należności zagrożone**

w tym:

- należności zinwentaryzowane w drodze potwierdzenia sald zł 105 200,00

- należności zinwentaryzowane w drodze weryfikacji: zł 14800,00

- **minus odpis** zł - 700,00

.....  
Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencje księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1. ....

2. ....

.....

Główny księgowy

Zatwierdzono:

.....

Kierownik jednostki

**Wzór . Załącznik nr 1N do protokołu weryfikacji Nr..... należności krótkoterminowych**

Nr konta	Kwota należności według wartości nominalnej	Kwota naliczonych odsetek na dzień 31.12.20 ...	Należności w kwocie wymaganej	Dłużnik i nr dowodu	Rozliczono po dniu bilansowym		Nie rozliczono Kwota
					Kwota	Data	
201-005	7100,00	0,00	7100,00	BUDPOL FV 273/01	7100,00	7.01.20... r.	-
201-018	6512,00	488,00	7000,00	PREFAB FV 181/01	-	-	7000,00
201-237			700,00	BARTEKSB FV 11/01	-	-	700,00
Razem	13612,00	488,00	14 800,00	-	7100,00	-	7700,00

# Inwentaryzacja rozrachunków publicznoprawnych

Sald rozrachunków publicznoprawnych *nie można potwierdzić z danym urzędem, gdyż do czasu przeprowadzenia kontroli urząd nie jest w stanie potwierdzić zgodności naszych deklaracji*; są one traktowane jako dane wstępne.

Dlatego przewidziana jest inwentaryzacja rozrachunków publicznoprawnych w drodze weryfikacji.

*Inwentaryzacja rozrachunków publicznoprawnych polegać może na dokonaniu weryfikacji danych wynikających z deklaracji i zeznań (PIT, CIT, VAT, DRA itp.) z faktycznymi wpłatami środków pieniężnych, przy czym nie będzie to potwierdzenie bezbłędności składanych przez jednostkę deklaracji.*

**Weryfikacja należności i zobowiązań publicznoprawnych przeprowadzana przez służby księgowe może obejmować:**

- 1) sporządzenie zestawienia wpłat dokonanych w roku obrotowym do poszczególnych urzędów skarbowych, ZUS, PFRON oraz kwot zwrotu od tych instytucji i porównanie ich z uzyskanymi potwierdzeniami tych przelewów dokonanych w obydwie strony,
- 2) sprawdzenie terminowości wpłat poszczególnych zobowiązań na przestrzeni roku i ewentualne naliczenie w księgach oraz wpłatę odsetek za zwłokę,
- 3) skontrolowanie potwierdzeń wypłat oraz dokonanych wymiarów podatków i opłat z zapisami księgowymi, zeznaniami i deklaracjami, a następnie - w razie rozbieżności - doprowadzenie stanów księgowych do wyników inwentaryzacji,
- 4) wyprowadzenie salda końcowego na podstawie dokonanych wcześniej ustaleń i obliczeń (z uwzględnieniem salda początkowego wpłat i wypłat); tak wyprowadzone saldo końcowe przyjmuje się za rzeczywisty stan rozrachunków publicznoprawnych.

**Wzór protokołu weryfikacji** rozrachunków publicznoprawnych (podatek dochodowy od osób fizycznych) zaprezentowano poniżej (**wzór** ).

## **Wzór nr..... Protokół weryfikacji rozrachunków publicznoprawnych**

.....

Pieczęć firmowa

### **PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr .. sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa**

**Symbol i nazwa konta: 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne**

**1. Saldo Winien konta 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł 4928,30

W ciągu roku obrotowego dokonano:

- |                     |               |
|---------------------|---------------|
| - naliczeń w kwocie | zł 179 391,90 |
| - przelano          | zł 184 391,90 |
| - nadpłata          | zł 4928,30    |

**2. Przebieg inwentaryzacji**

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1.....

2.....

potwierdził, że:

.....

**2.1. Saldo Winien badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r.**

wynosi: zł 4928,30

i zostanie rozliczone w następnym roku obrotowym.

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

główny księgowy

Zatwierdzono:

.....

kierownik jednostki

**Przykład protokołu weryfikacji rozrachunków publicznoprawnych**  
**(podatek VAT) prezentuje wzór.**

**Wzór . Protokół weryfikacji rozrachunków z tytułu podatku VAT**

.....

pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....**

**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Aktywa B. II .1 i 2. Należności krótkoterminowe**

**Symbol i nazwa konta: 225 Rozrachunki z budżetem - z tytułu podatku od towarów i usług VAT**

1. Saldo Winien konta 225 Rozrachunki publicznoprawne - z tytułu podatku od towarów i usług VAT wynika z rozliczenia JPK\_VAT 7M, sporządzonej za grudzień: zł 17 310,00

2. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1.....

2. ....

potwierdził, że:

2.1. Saldo Winien badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r.

wynosi: zł 17 310,00

w tym:

1) kwota podatku wynikająca z rozliczenia JPK\_VAT-7M za listopad zł 52 385,00 - do



zwrotu,

2) kwota podatku wynikająca z deklaracji VAT-7 za grudzień zł 35 075,00 - do zapłaty,  
rozliczona ..... stycznia następnego roku.

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

główny księgowy

Zatwierdzono:

kierownik jednostki

## **Według powyższych wzorów przygotowuje się protokoły pozostałych rozrachunków publicznoprawnych lub innych rozrachunków:**

- z tytułu rozliczenia podatku naliczonego VAT, podając wysokość salda oraz przyczyny jego nierozliczenia,
- z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu zleceń i umów o dzieło, podając wysokość salda oraz datę jego rozliczenia w kolejnym miesiącu sprawozdawczym,
- z tytułu ubezpieczeń społecznych (emerytalnych, rentowych, chorobowych i wypadkowych), podając wysokość składek naliczonych, wysokość wypłaconych świadczeń - zasiłków z ubezpieczenia społecznego oraz kwotę do zapłacenia,
- z tytułu ubezpieczeń zdrowotnych,
- z tytułu Funduszu Pracy i Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
- z tytułu wynagrodzeń, podając oprócz salda zobowiązań datę i kwotę wypłaconych wynagrodzeń w następnym okresie sprawozdawczym,
- z tytułu innych rozrachunków z pracownikami, podając wysokość salda oraz elementy składające się na to saldo.

## **Inwentaryzacja rozliczeń międzyokresowych kosztów**

**Czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów podlegają weryfikacji poprzez:**

- 1) ustalenie wykazu tytułów kosztów rozliczanych w przyszłych okresach (czynne),
- 2) zweryfikowanie wielkości podstawy, od której dokonuje się odpisów określonych rat (czynne),
- 3) zweryfikowanie wielkości kosztów zakwalifikowanych do rozliczenia w przyszłych okresach (czynne),
- 4) ustalenie wykazu tytułów kosztów zarachowanych w koszty bieżącego okresu, świadczeń wykonanych na rzecz jednostki, lecz niestanowiących jeszcze zobowiązania (bierne), tzw. rezerw na koszty,
- 5) ustalenie wykazu tytułów kosztów prawdopodobnych, których kwota bądź data powstania z ich tytułu nie są jeszcze znane, a w szczególności napraw gwarancyjnych za sprzedawane, złożone produkty długotrwałego użytku (bierne),
- 6) zweryfikowanie poprawności i zgodności z przepisami oraz ze stanem faktycznym zaliczania poszczególnych tytułów do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, czyli tworzenia rezerw na przyszłe koszty w określonej wysokości, w przypadku gdy praktyka nie potwierdza takich wydatków (np. w przypadku kiedy koszty napraw gwarancyjnych znacznie zmniejszyły się).

**Powyższe sprawdzenie ma na celu urealnienie sald konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”:**

- salda debetowego, tj. rozliczeń między okresowych czynnych,
  - salda kredytowego, tj. rozliczeń międzyokresowych biernych
- oraz sprawdzenie, czy przestrzegana jest zasada współmierności kosztów i przychodów.

**Protokół weryfikacji rozliczeń międzyokresowych czynnych**  
**przedstawia wzór.**

## Wzór . Protokół weryfikacji rozliczeń międzyokresowych czynnych

.....

pieczęć firmowa

### PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr...

sporządzony na dzień 31.12.20... r.

**Pozycja bilansu: Aktywa B. IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe**

Symbol i nazwa konta: 640 Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

#### 1. Saldo Winien konta 640 Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł 26 350,00

#### 2. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1. ....

2. ....

potwierdził, że:

2.1. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł 26 350,00

i wynika z kosztów poniesionych w br. a dotyczących następnego roku:

1) kwota prenumeraty zapłaconej w listopadzie zł 6350,00

2) kwota ubezpieczenia majątkowego - polisa nr .....

na kwotę zł 24 000,00

zapłacona w listopadzie br.:

- w br. rozliczono na kwotę zł 4 000,00

- do rozliczenia pozostaje kwota zł 20 000,00

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1. ....

2. ....

.....

Zatwierdzono:

główny księgowy

kierownik jednostki

## Inwentaryzacja rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów

**Inwentaryzacja rezerw może polegać na:**

- 1) ustaleniu specyfikacji poszczególnych tytułów rezerw, np.:
  - rezerwy na możliwe i przewidywane straty,
  - rezerwy na grożące ryzyko,
- 2) sprawdzeniu zasadności ich utworzenia,
- 3) porównaniu stanu księgowego z dokumentacją sporządzoną w tym zakresie.

**Inwentaryzacja rozliczeń międzyokresowych przychodów polega na:**

- 1) opracowaniu specyfikacji tytułów przychodów według posiadanych dokumentów,
- 2) sprawdzeniu poprawności zaliczenia poszczególnych wpływów do tej pozycji, tj. do rozliczeń międzyokresowych przychodów,
- 3) porównaniu ze stanem ewidencyjnym tego konta.

**Rezerwy wycenia się na dzień bilansowy - w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości.**

**Protokół weryfikacji rezerw przedstawia wzór .**

### **Wzór . Protokół weryfikacji rezerw**

.....  
pieczęć firmowa

**PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....**

**sporządzony na dzień 31.12.20... r.**

**Pozycja bilansu: Pasywa B.I. Rezerwy na zobowiązania**

**Symbol i nazwa konta: 840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów**

**1. Saldo Winien konta: 840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów**

wynika z załączonego wydruku zestawienia sald kont analitycznych

i wynosi: zł.....

## 2. Przebieg inwentaryzacji

Zespół weryfikacyjny w składzie: 1.

.....

2. ....

potwierdził, że:

**2.1. Saldo badanej pozycji bilansowej na dzień 31.12.20... r. wynosi: zł**

.....

i wynika z rezerw utworzonych na:

1) należności zagrożone spłatą zł.....

(zgodnie z protokołem weryfikacji należności zagrożonych)

2) przewidywane straty z ..... zł.....

3) rozliczeń międzyokresowych biernych z tytułu:

a) naliczonej rezerwy na koszty ..... za rok ..... zł.....

b) naliczonej rezerwy na koszty napraw.....:

- „X”..... szt. x ..... zł/szt. zł.....

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

Zatwierdzono:

główny księgowy

kierownik jednostki

## Według powyższego wzoru należy przygotować protokół weryfikacji innych rezerw, np.:

- rezerwy na koszty napraw,

- rozliczenia międzyokresowe przychodów, podając wysokość salda danego konta, tytuły środków pieniężnych otrzymanych w danym roku obrotowym, a dotyczących przyszłego okresu itp.

## Wzór

### Protokół weryfikacji wybranych pozycji aktywów i pasywów

.....

Pieczęć firmowa

#### **PROTOKÓŁ WERYFIKACJI Nr.....**

Saldo konta ..... na dzień .

Zespół weryfikacyjny w składzie:

1.....

2.....

w dniu ..... zweryfikował saldo konta

.....

i stwierdził, że saldo konta wynika z zapisów udokumentowanych sprawdzonymi i zatwierdzonymi dokumentami, fest ono realne i poprawnie ustalone.

Saldo obejmuje:

a)..... zł.....

b)..... zł.....

c) ..... zł.....

Saldo końcowe na dzień ..... wynosi: zł.....

Podpis osoby odpowiedzialnej za ewidencję księgową.....

Podpisy członków zespołu weryfikacyjnego:

1.....

2.....

.....

główny księgowy

Zatwierdzono:

kierownik jednostki

## 4. PRZYGOTOWANIE OBSZARÓW INWENTARYZACJI

### Organizacja inwentaryzacji

Wydawałoby się, że inwentaryzacja jest zespołem prostych i łatwych czynności, jednak w rzeczywistości jej przygotowanie i przeprowadzenie wymaga sporo pracy, a czasami również i nakładów finansowych. **W większości jednostek inwentaryzacja wywołuje sprzeciw pracowników, dlatego też istotne znaczenie ma właściwa jej organizacja i pozytywne nastawienie osób zaangażowanych w jej przeprowadzenie.** Ważne jest również właściwe przygotowanie czynności spisowych oraz sprawny ich przebieg.

**Organizacja inwentaryzacji powinna być dostosowana do specyficznych cech i warunków funkcjonowania określonej jednostki, co powinno mieć odzwierciedlenie w instrukcji inwentaryzacyjnej.**

#### Inwentaryzacja przebiega w trzech etapach:

- 1) przygotowanie inwentaryzacji,
- 2) przeprowadzenie inwentaryzacji,
- 3) zakończenie (rozliczenie) inwentaryzacji.

**Powołanie i przeszkolenie zespołów spisowych należy do pierwszego etapu inwentaryzacji - przygotowania.**

Zazwyczaj przeprowadzenie szkolenia przed inwentaryzacją należy do zadań głównego księgowego.

**Zasady szkolenia komisji inwentaryzacyjnej powinny znaleźć się w instrukcji inwentaryzacyjnej.**

**Podczas szkolenia należy przedstawić:**



- *kto ma przeprowadzić inwentaryzację (skład zespołów spisowych),*
- *kiedy ma być przeprowadzona (termin),*
- *w jakim miejscu ma być prowadzona (pola spisowe),*
- *w jakim zakresie należy przeprowadzić inwentaryzację (składniki aktywów i pasywów),*
- *w jaki sposób będzie ona prowadzona (sposób inwentaryzacji).*

Dzięki temu unika się dublowania prac i zapobiega pominięciu jakiegoś składnika w toku czynności inwentaryzacyjnych.

**Inwentaryzację w drodze spisu z natury przeprowadzają pracownicy jednostki, którzy nie prowadzą ewidencji księgowej inwentaryzowanych składników.**

Inwentaryzację z wykorzystaniem dwóch pozostałych metod (uzgadnianie sald i weryfikacja ewidencji z posiadaną dokumentacją) wykonują głównie pracownicy księgowości.

Dlatego też podczas szkolenia komisji inwentaryzacyjnej należałoby skupić się na inwentaryzacji drogą spisu z natury, choć można również - dla przypomnienia - przedstawić krótko dwie pozostałe metody.

## Porządek szkolenia

**Szkolenie przed inwentaryzacją powinno przebiegać według ustalonego porządku, aby nie pominąć żadnych istotnych zagadnień.**

Zapoznanie pracowników z podpisanym zarządzeniem kierownika jednostki o powołaniu przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i jej członków

W zarządzeniu o inwentaryzacji wyznaczany jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej i jej członkowie oraz podawane są składniki i miejsca objęte inwentaryzacją (pola spisowe), a także nazwiska osób materialnie odpowiedzialnych,

termin, w którym będzie przeprowadzana inwentaryzacja, oraz czas trwania spisu z natury.

Komisja inwentaryzacyjna *może być podzielona na zespoły spisowe*, które powinny liczyć **co najmniej dwie osoby powołane spośród pracowników jednostki**, z wyjątkiem pracowników ponoszących odpowiedzialność za spiswane składniki majątku oraz osób prowadzących ewidencję księgową inwentaryzowanych składników.

Właściwy podział prac komisji pozwala na przeprowadzenie inwentaryzacji w terminach określonych *przez uor*.

## Przedstawienie terminów inwentaryzacji

Składniki majątkowe inwentaryzuje się głównie na ostatni dzień roku obrotowego. W niektórych przypadkach jednak uor dopuszcza inne terminy inwentaryzacji.

**Możliwe jest rozpoczęcie jej na trzy miesiące przed końcem roku obrotowego i zakończenie do 15. dnia roku następnego.**

Aby zapewnić harmonijny *przebieg* inwentaryzacji, należy przedstawić terminy, w jakich członkowie komisji inwentaryzacyjnej powinni przeprowadzić czynności spisowe.

Czas trwania spisu z natury podawany jest również do wiadomości osobom materialnie odpowiedzialnym.

Często opracowuje się harmonogram inwentaryzacji, w którym podaje się terminy (*dni, godziny*) przeprowadzenia określonych czynności inwentaryzacyjnych, w tym moment ich rozpoczęcia i zakończenia, osoby odpowiedzialne za ich wykonanie i miejsce ich realizacji.

## Przedstawienie uprawnień i obowiązków przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej

Ważne jest, by każdy członek komisji inwentaryzacyjnej wiedział, za co odpowiada i co należy do jego obowiązków.

Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej ma obowiązek ustalić czynności dla członków komisji i przygotować spis pod względem organizacyjnym.

W kolejnych etapach do jego obowiązków należy *kontrola przebiegu prac inwentaryzacyjnych i wypełnienia arkuszy spisowych, zebranie dokumentacji z przebiegu inwentaryzacji i sporządzenie sprawozdania opisowego z przebiegu spisu z natury, ustalenie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych i postawienie wniosków w sprawie ich rozliczenia, a także przygotowanie wniosków o wszczęcie dochodzenia w przypadku ujawnienia niedoborów i szkód zawinionych.*

## Czynności przygotowawcze do inwentaryzacji

Żmudne, skomplikowane, pracochłonne, czasochłonne i kosztowne a jednak konieczne do wykonania i opłacalne czynności przygotowawcze do inwentaryzacji, zwłaszcza rocznej, sprowadzają się głównie do podjęcia i wykonania następujących przedsięwzięć:

- a) **przygotowanie wewnętrznych (zakładowych) aktów prawnych**, mających postać instrukcji, regulaminów, zarządzeń wewnętrznych określających sposób, zasady, kompetencje i zadania poszczególnych organów, komórek, stanowisk i osób w zakresie inwentaryzacji,
- b) **podział kompetencji między organy i osoby uczestniczące w pracach inwentaryzacyjnych**,
- c) **opracowywanie planów (programów) inwentaryzacji rocznej**,
- d) **powoływanie i określanie zadań komisji inwentaryzacyjnej, zespołów (grup) spisowych, osób do przeprowadzenia inwentaryzacji drogą uzgodnień sald i weryfikacji, a także jej rozliczenia, jak również ewentualnych kontrolerów**

*spisowych,*

**e) przygotowanie do inwentaryzacji osób powołanych do jej przeprowadzenia,**

**f) przygotowanie ewidencji i dokumentacji inwentaryzowanych składników,**

**g) przygotowanie do inwentaryzacji rejonów (pól) spisowych.**

### **Zasady inwentaryzowania pozostałych środków trwałych objętych wyłącznie ewidencją ilościową ( majątek niskocenny).**

Od 1 stycznia 2002 roku **zniesiony został obowiązek** przeprowadzania spisu z natury składników majątkowych objętych wyłącznie ewidencją ilościową ( np. poniżej 100 zł), **inwentaryzacja przeprowadzana jest w celach kontrolnych.**

**Sposób postępowania ujęty w polityce rachunkowości jednostki.**

**Niektóre pozostałe środki trwałe mogą zostać decyzją kierownika jednostki wyłączone z ewidencji na koncie 013.**

Środki te obejmuje się wtedy tylko szczegółową ewidencją ilościową, z tym że musi zostać tu spełniony warunek, że ewidencja ilościowa wystarcza do sprawowania kontroli i zabezpieczenia tych pozostałych środków trwałych.

Taki sposób ewidencjonowania (wyłącznie ewidencja ilościowa) dotyczy przede wszystkim drobnych materiałów, narzędzi itp., zwykle o niskiej wartości.

**Podjęta przez kierownika jednostki decyzja o objęciu niektórych pozostałych środków trwałych tylko ewidencją ilościową powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości.**

**Powinny tam być wyraźnie określone kryteria (np. wartość lub grupy czy rodzaje pozostałych środków trwałych), zgodnie z którymi wyłącza się dane środki trwale z ewidencji na koncie 013 (ilościowo-wartościowej).**

Pozostałe środki trwale objęte ewidencją ilościową są nadal środkami trwałymi w rozumieniu uor, **stanowią majątek jednostki, nad którym należy sprawować kontrolę, w związku z tym również należy je inwentaryzować. Z tą jednak różnicą, że nie dokonuje się wyceny tych składników majątku, ponieważ w ewidencji ujęte są one tylko ilościowo, tak też ustala się różnice inwentaryzacyjne.**

## **Inwentaryzacja "niskocennych" środków trwałych**

Inwentaryzacją **w drodze spisu z natury** powinny być objęte wszystkie środki trwale jednostki ujęte w ewidencji bilansowej. Jeżeli więc jednostka zaliczyła do środków trwałych przedmioty "niskocenne" odpisując jednorazowo w koszty ich pełną wartość początkową w momencie przekazania do używania, to obowiązek spisu z natury dotyczy również tych środków trwałych.

**Nie ma tu znaczenia fakt, że wartości księgowe tych środków trwałych wynoszą "0" i w związku z tym nie wpływają one na wartość aktywów prezentowaną w bilansie.**

**Celem inwentaryzacji jest m. in. zapewnienie właściwej ochrony zasobów jednostki oraz rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone im składniki majątku.**

**Objęcie inwentaryzacją wszystkich środków trwałych pozwala ten cel zrealizować.**

**W trakcie inwentaryzacji możliwe jest także dokonywanie oceny wartości użytkowej (przydatności dla jednostki) posiadanych składników majątku.**

Dlatego warto inaczej oznaczyć majątek objęty ewidencją ilościową i poinstruować komisję inwentaryzacyjną, aby spisała go na odrębnych arkuszach spisowych. Będą one stanowić odrębną część dokumentacji niepodlegającej wycenie.

Często pojawia się pytanie o obowiązek (*podstawy prawne*) oznaczania majątku w jednostce. Nie ma aktu prawnego zobowiązującego kierownika jednostki do oznaczenia mienia. Jednak przy inwentaryzacji numer inwentarzowy pozwala powiązać dany składnik majątku ujęty na arkuszu spisowym z odpowiadającym mu zapisem w księdze inwentarzowej.

Przy rzetelnie przeprowadzonym spisie z natury, gdzie komisja inwentaryzacyjna spisuje majątek, który widzi i tak jak go widzi, nie ma gwarancji, nawet przy dokładnym opisie, aby po cechach innych niż numer inwentarzowy właściwie wycenić mienie.

Różnice w zakresie środków trwałych objętych ewidencją ilościową ustala się również ilościowo.

Nadwyżki wprowadza się do ewidencji, a niedobory niezawinione wypisuje z ewidencji "**po ilości**".

Może jednak zaistnieć potrzeba wyceny pozostałego środka trwałego ewidencjonowanego tylko ilościowo. Taka sytuacja wystąpi w przypadku **niedoboru zawinionego w tym majątku, trzeba bowiem wtedy określić wartość roszczenia wobec pracownika.**

W takiej sytuacji właściwym rozwiązaniem **jest wycena majątku na poziomie ceny rynkowej**, przez którą należy rozumieć cenę, jaką można uzyskać w normalnym obrocie za rzecz podobnego rodzaju lub gatunku, z uwzględnieniem stopnia zużycia.

## Inwentaryzacja druków ścisłego zarachowania,

### **Zasady gospodarki drukami ścisłego zarachowania**

**Aby zapobiegać ewentualnym nadużyciom wynikającym z możliwości praktycznego wykorzystania druków, gospodarka nimi musi być odpowiednio unormowana w przepisach wewnętrznych.**

Opracowanie i wdrożenie konkretnych procedur, instrukcji i mechanizmów składających się na system kontroli zarządczej(finansowej) należy do kierownika jednostki (art. 53 i art. 68 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (...) oraz Komunikatu Ministra Finansów Nr 23 z dnia 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. (Dz. Urz. M.F. Nr 15, poz. 84 z dnia 30.12.2009 r.).

**Jednym z elementów takiej kontroli jest środowisko systemu kontroli finansowej, w ramach którego funkcjonują wypracowane i sprawdzone przez praktykę rozwiązania w zakresie ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania.** Są to różnego rodzaju formularze pojedyncze, jak czeki oraz bloki, kwitariusze przychodowe, dowody wewnętrzne: KP (kasa przyjmie) i KW (kasa wyda), arkusze spisu z natury, karty drogowe oraz druki dowodów osobistych, samochodowych praw jazdy i dowodów rejestracyjnych.

**Ewidencję druków prowadzi się w specjalnie do tego celu założonej „Księdze druków ścisłego zarachowania”, w należyty sposób opisanej, z ponumerowanymi stronami, opieczętowanej pieczęcią okrągłą jednostki oraz podpisanej przez kierownika jednostki i głównego księgowego.**

**Gospodarke drukami, w tym przechowywanie druków, kierownik jednostki powinien powierzyć pracownikowi niezwiązanemu bezpośrednio z ich użytkowaniem w celu wyeliminowania możliwości ich nielegalnego wykorzystania.**

**Bardzo istotne znaczenie dla właściwej gospodarki drukami ma nadanie formularzom cech identyfikacyjnych wykluczających możliwość ich**

**zamiany, tj. odpowiedniego ponumerowania oraz oznaczenia.** Ma to zapewnić właściwą kontrolę używanych w jednostce druków ścisłego zarachowania.

Niektóre z nich, takie jak czeki, kwitariusze, karty: drogowe, dowodów osobistych, praw jazdy i dowodów rejestracyjnych, posiadają nadane przez drukarnię serie i numery, natomiast pozostałe powinny być oznaczone odręcznie, tak aby każdy egzemplarz druku został nacechowany kolejnym numerem ewidencyjnym wraz z pieczętką „Druk ścisłego zarachowania”.

**W zarządzeniu kierownika jednostki, w dokumentacji polityki rachunkowości należy uregulować sposób postępowania w tym zakresie.**

**Druki ścisłego zarachowania powinny być inwentaryzowane nie rzadziej niż raz w roku.** Komisja inwentaryzacyjna jest obowiązana ustalić stan faktyczny druków ścisłego zarachowania. W arkuszach spisu z natury należy podać rodzaje, serie i numery druków oraz wymienić ich liczbę.

**W przypadku zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej, druki ścisłego zarachowania podlegają przekazaniu łącznie ze składnikami majątkowymi. Okoliczność przekazania (przyjęcia) druków ścisłego zarachowania musi być zamieszczona w protokole zdawczo-odbiorczym.**

**W przypadku zaginięcia (zagubienia, kradzieży) druków ścisłego zarachowania należy niezwłocznie przeprowadzić inwentaryzację druków i ustalić liczbę oraz cechy (numery, serie, rodzaje pieczęci) zaginionych druków.**

**Po stwierdzeniu zaginięcia druków ścisłego zarachowania należy:**

- sporządzić protokół zaginięcia,
- w przypadku zaginięcia czeków, powiadomić niezwłocznie bank finansujący, który czeki wydał,
- w uzasadnionych przypadkach, gdy zachodzi podejrzenie przestępstwa zawiadomić policję.



**Wszystkie zawiadomienia o zaginięciu druków ścisłego zarachowania powinny zawierać następujące dane:**

- liczbę zaginionych druków luźnych, względnie bloków z podaniem ilości egzemplarzy w każdym komplecie druków,
- dokładne cechy zaginionych druków – numer, seria nadana przez drukarnię lub opracowanie druków numerowanych we własnym zakresie, symbol druku oraz rodzaje i nazwy pieczęci,
- datę zaginięcia druków,
- okoliczności zaginięcia druków,
- miejsce zaginięcia druków,
- nazwę i dokładny adres (miejscowość, ulica, nr domu) jednostki ewidencjonującej druki.

**W przypadku ewentualnego zniszczenia druków ścisłego zarachowania należy sporządzić protokół, który powinien być przechowywany w aktach prowadzonych przez osobę odpowiedzialną za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania.**

**Należy podkreślić, że druki ścisłego zarachowania powinny być inwentaryzowane nie rzadziej niż raz w roku, na koniec każdego roku budżetowego. Jednakże z uwagi na ich specyficzny charakter, powinny one być objęte bieżącą kontrolą przez księgowego.**

Z uwagi na swój charakter druki te należy przechowywać w przeznaczony do tego celu zamkniętej szafie, najlepiej metalowej. Powinny znajdować się w niej wyłącznie druki będące w obiegu (przeznaczone do użytkowania) i zaewidencjonowane w „Księgach druków ścisłego zarachowania”.

**Ważne jest, by miejsce przechowywania było w należyty sposób zabezpieczone przed kradzieżą i zniszczeniem, co w praktyce często niestety się zdarza.**

Podkreślić należy, że względy racjonalnej, a więc także bezpiecznej gospodarki drukami wymagają okresowych kontroli stanu faktycznego z ewidencyjnym, choćby przy okazji kontroli kasy.

Pozwoli to chociaż wrywkowo sprawdzić ostatnie druki używane przez kasjerkę z ewidencją w „Księgach druków ścisłego zarachowania”. W wypadku nieścisłości lub ewentualnych rozbieżności łatwiej będzie o konkretne wnioski i wyeliminowanie uchybień jeszcze w trakcie roku budżetowego, tj. przed inwentaryzacją na koniec roku budżetowego.

**Załącznik Nr ..... do  
Zarządzenia Nr .....**

Kierownika jednostki z dnia .... r. w sprawie przepisów wewnętrznych regulujących kontrolę finansową

**INSTRUKCJA**

w sprawie ewidencji i kontroli druków ścisłego zarachowania w .....

**PYTANIE:**

*Nasza jednostka wytwarza drogą komputerową różnego rodzaju druki ścisłego zarachowania. Numery poszczególnych dokumentów w danej grupie są nadawane przez system informatyczny. Czy w przypadku, gdy te same dokumenty wytwarzane są w różnych komputerach, każdą grupę dokumentów musimy rejestrować oddzielnie, czy też wystarczy jeden rejestr dokumentów przypisany do jednego stanowiska komputerowego?*

**Każda grupa dokumentów powinna posiadać numerację ciągłą niezależnie od tego, czy wytwarzana jest na jednym, czy na też kilku stanowiskach.**

**Każda jednostka sama decyduje, jakie dokumenty otrzymają status druków ścisłego zarachowania i powinna to określić w instrukcji – zarządzeniu bądź w dokumentacji opisującej przejęte przez nią zasady rachunkowości.**

**Ważne, aby numeracja kolejno wystawionych dowodów księgowych była ciągła, bezpośrednio przyporządkowana chronologii (według kolejnych dat) i według przyjętych w jednostce zasad numerowania dowodów księgowych.**

**Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że każda grupa dokumentów powinna posiadać numerację ciągłą (kolejną), bez względu na to, czy jest wytwarzana systemem komputerowym na jednym stanowisku, czy na kilku stanowiskach.**

*Natomiast sposób ich rejestracji powinien być określony w instrukcji stanowiącej element dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości.*

Praktyka pokazuje, że jednostka powinna prowadzić jedną ewidencję obejmującą poszczególne grupy dokumentów - zarówno generowane za pomocą programów komputerowych, jak i pozostałych druków należących do kategorii druków ścisłego zarachowania.

### **WZÓR przykładowej instrukcji:**

#### **INSTRUKCJA EWIDENCJI DRUKÓW ŚCISŁEGO ZARACHOWANIA**

##### **§1**

1. Druki ścisłego zarachowania są to formularze powszechnego użytku, w zakresie których obowiązuje specjalna ewidencja mająca zapobiegać ewentualnym nadużyciom, wynikającym z ich stosowania.
2. Druki ścisłego zarachowania muszą być oznakowane (ponumerowane), odpowiednio ewidencjonowane i zabezpieczone. Podlegają ścisłej kontroli. Ewidencję druków ścisłego zarachowania prowadzi się w specjalnie do tego celu założonej księdze. W księdze tej rejestruje się pod odpowiednią datą liczbę i numery przyjętych i wydanych oraz zwróconych formularzy i wprowadza się każdorazowo stany poszczególnych druków ścisłego zarachowania.

##### **§2**

1. Do druków ścisłego zarachowania zalicza się formularze, w stosunku do których wskazana jest wzmoczona kontrola. W szczególności do druków ścisłego zarachowania zalicza się:
  - a) czeki gotówkowe,

- b) czeki rozliczeniowe,
- c) dowody wpłaty Kp – „kasa przyjmie”
- d) dowody wypłaty Kw- „kasa wypłaci”
- e) karty drogowe
- f) **arkusze spisu z natury**
- g) inne dokumenty wg ustaleń jednostki.

2. Dokładna ewidencja druków i kontrola obrotu nimi jest podstawą prawidłowej gospodarki drukami ścisłego zarachowania.

Ewidencja tych druków polega na:

- a) przyjęciu druków ścisłego zarachowania w momencie ich otrzymania, sprawdzeniu zgodności z dokumentem dostawy,
  - b) bieżącym wpisywaniu przychodu, rozchodu i zapasów druków w specjalne do tego przeznaczonej księdze,
  - c) oznaczeniu numerem ewidencyjnym druków nie posiadających serii i numerów nadanych przez drukarnię
3. Kierownik jednostki wyznacza osobę odpowiedzialną za prawidłową ewidencję i gospodarkę drukami ścisłego zarachowania.
4. Kierownik jednostki jest zobowiązany do: stworzenia odpowiednich warunków pracownikowi odpowiedzialnemu za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania ,należytego przechowywania i zabezpieczenia przed zniszczeniem i kradzieżą( podobnie jak pomieszczenie kasy czy magazynu) – może to być odpowiednio zabezpieczona szafa lub odrębne pomieszczenie .

### §3

1. Oznaczenia druków ścisłego zarachowania, które nie posiadają nadanych przez drukarnie serii i numerów, dokonuje się w niżej podany sposób:

- a) każdy egzemplarz druku oznacza się zastrzeżoną do tego celu pieczętką według niżej podanego wzoru:

#### ***Druki ścisłego zarachowania***

- b) każdy egzemplarz należy oznaczyć kolejnym numerem ewidencyjnym,

2. W przypadku druków broszurowych ( w blokach) należy dodatkowo na okładce



przechowywać przez okres 5 lat. Dotyczy to także druków anulowanych.

5. Pieczęć -DRUK ŚCISŁEGO ZARACHOWANIA – oraz pieczęcie należy zabezpieczyć, przechowując je w zalakowanej kopercie w kasie ogniotrwałej. Za należyte przechowywanie pieczęci służących do cechowania druków ścisłego zarachowania odpowiedzialny jest pracownik prowadzący gospodarkę druków ścisłego zarachowania.
6. Błędnie wypełnione druki powinny być anulowane przez wpisanie adnotacji „unieważniam” wraz z datą i czytelnym podpisem osoby dokonującej tych czynności. Anulowane druki, o ile nie są broszurowe, należy pozostawić w przeznaczonym do tego celu segregatorze lub teczce.
7. Druki ścisłego zarachowania, jakimi są legitymacje ubezpieczeniowe pracownika i członka rodziny oraz legitymacje służbowe, prowadzi sekcja (komórka) spraw pracowniczych.

## §5

1. W razie zmiany osoby materialnie odpowiedzialnej druki ścisłego zarachowania winny być przekazane w taki sam sposób, jak składniki majątkowe – „inventaryzacja” – fakt przekazania druków ścisłego zarachowania musi być uwidoczniiony w protokole zdawczo-odbiorczym.
2. W razie zaginięcia (zagubienia lub kradzieży) druków ścisłego zarachowania należy niezwłocznie przeprowadzić inventaryzację druków i ustalić liczbę i cechy (numery, serie, rodzaje pieczęci) zaginionych druków.
3. Natychmiast po stwierdzeniu zaginięcia druków ścisłego zarachowania należy:
  - a) sporządzić protokół zaginięcia,
  - b) w razie zaginięcia czeków powiadomić niezwłocznie bank finansujący, który czeki wydał,
  - c) w uzasadnionych przypadkach, gdy zachodzi podejrzenie przestępstwa, zawiadomić policję.
4. W wypadku ewentualnego zniszczenia druków ścisłego zarachowania należy sporządzić komisyjny protokół, który winien być przechowywany w aktach prowadzonych przez osobę odpowiedzialną za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania (art. 71 ustawy).

**Załącznik Nr**  
**do Instrukcji kontroli i obiegu dokumentów**  
**Wzór : Protokół z inwentaryzacji druków ścisłego zarachowania**

Protokół Nr.....

z inwentaryzacji druków ścisłego zarachowania

przeprowadzonej w dniu..... 201.... r. od godz..... do godz. ....

przez zespół w składzie:

1. ....
2. ....
3. ....

(imię i nazwisko)      (wydział)                      (stanowisko)

Inwentaryzację przeprowadzono w obecności osoby odpowiedzialnej za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania p. ....

W toku inwentaryzacji spisano następujące druki:

<u>Lp.</u>	<u>Nazwa druku</u>	<u>Seria i nr</u>	<u>Ilość</u>	<u>Uwagi</u>
1.				
2.				
3.				

Stwierdzono różnicę pomiędzy stanem faktycznym, a stanem ewidencyjnym w odniesieniu do nw. druków:

.....  
.....  
.....

Inwentaryzację przeprowadzono z powodu zmiany osoby odpowiedzialnej za ewidencję/ zaginięcia /zagubienia /kradzieży \* druków ścisłego zarachowania.

Protokół sporządzono w dwóch jednobrzmiących egz.

(podpis osoby odpowiedzialnej za gospodarkę drukami ścisłego zarachowania)

1. ....
2. ....
3. ....

(podpisy osób uczestniczących  
inwentaryzacji)

Kierownik jednostki

\* podkreślić właściwe

**Załącznik nr 1 do Instrukcji  
w sprawie ewidencji i kontroli  
druków ścisłego zarachowania**

**(Księga druków ścisłego zarachowania**

.....

.....

(nazwa jednostki)

(nazwa druku)

Lp.	Data	Treść, od kogo otrzymano lub komu wydano	Seria i numer	Liczba		Stan	Pokwitowanie odbioru
				Przychodu	Rozchodu		
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>

**Księga zawiera ..... stron ponumerowanych i przesnurowanych.**

*(pieczęć jednostki) (podpis kierownika) (podpis skarbnika)*



**Załącznik nr 2  
do Instrukcji w sprawie  
ewidencji i kontroli druków  
ścisłego zarachowania**

**Upoważnienie (stale\* / jednorazowe\*) nr .....**  
**do pobrania druków ścisłego zarachowania**

**Upoważniam**

.....

*(imię i nazwisko pracownika, stanowisko służbowe, nazwa wydziału)*

**do pobierania\* - pobrania\* następujących druków ścisłego zarachowania**

.....

*(rodzaj i ilość druków)*

.....  
.....  
.....  
.....

**Upoważnienie wydaje się na okres .....**

..... **dnia** .....

*(podpis kierownika)*

\* niepotrzebne skreślić.

Załącznik nr 3 do Instrukcji w sprawie ewidencji  
i kontroli druków ścisłego zarachowania

**Rejestr upoważnień do pobrania druków  
ścisłego zarachowania**

<b>Lp.</b>	<b>Nr upoważnienia</b>	<b>Data wystawienia</b>	<b>Czas obowiązywania</b>	<b>Osoba upoważniona</b>	<b>Osoba wydająca upoważnienie</b>

**5. Podział obowiązków oraz kompetencje w  
zakresie inwentaryzacji (kierownika  
jednostki, głównego księgowego, członków  
komisji inwentaryzacyjnej, członków  
zespołów spisowych....).**

**a) zadania komórki inwentaryzacyjnej;**

**b) zadania komisji inwentaryzacyjnej;**

## c) zadania zespołu spisowego.

### a) Zadania Komórki inwentaryzacyjnej.

W przypadku większych jednostek może być powołana, organizacyjnie wyodrębniona, komórka inwentaryzacyjna.

#### Do zadań komórki inwentaryzacyjnej należy w szczególności

- 1) określenie składników, rejonów, pól spisowych oraz terminów inwentaryzacji, a także wyznaczenie dnia, na który będą one inwentaryzowane,
- 2) wnioskowanie składu zespołów spisowych, do których nie powinny należeć osoby odpowiedzialne za inwentaryzowane składniki lub uczestniczące w ich ewidencji,
- 3) nadzór nad przygotowaniem pól spisowych, np. magazynów, składów, pod kątem uporządkowania tych miejsc w sposób ułatwiający dostęp i szybkie ustalenie ilości, np. oznakowanie wywieszkami,
- 4) przeprowadzenie szkolenia zespołów spisowych,
- 5) pobranie oświadczeń od osób materialnie odpowiedzialnych o tym, że wszystkie dokumenty magazynowe zostały ujęte w ewidencji magazynowej oraz przekazane do działu księgowości,
- 6) przygotowanie i wydanie komisjom inwentaryzacyjnym arkuszy spisowych i rozliczenie ich z tych arkuszy po zakończeniu inwentaryzacji,
- 7) nadzór nad terminowym przeprowadzeniem inwentaryzacji, wyjaśnianie komisjom inwentaryzacyjnym wszelkich wątpliwości podczas spisu,
- 8) kontrola wyrywkowa prawidłowości dokonywania spisu,
- 9) przyjmowanie wypełnionych arkuszy spisowych po zakończonej inwentaryzacji i przekazanie ich do działu księgowości, po sprawdzeniu ich poprawności formalnej,

10) weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych, protokołów rozliczających różnice inwentaryzacyjne i przedstawionych w nich propozycji rozliczenia różnic.

## **b) Zadania Komisji Inwentaryzacyjnej**

Przeprowadzeniem spisu z natury zajmuje się Komisja (zespół) spisowa.

Do komisji spisowych nie powinno się powoływać osób:

- niemających kwalifikacji zawodowych, osób,
- które przyjęły odpowiedzialność materialną za powierzone im składniki majątku objęte spisem,
- także pracowników komórki księgowości prowadzących ewidencję objętych inwentaryzacją składników majątkowych lub innych osób, które nie zapewniają bezstronności dokonywanego spisu.

**Zespoły spisowe nie mogą być poinformowane o ilości inwentaryzowanych składników majątku wynikającej z ewidencji.**

**Nie mogą także posługiwać się wydrukami komputerowymi, na których podane są asortymenty, symbole, ilości oraz ceny, a komisje wpisują tylko ilości. Jest to niezgodne z zasadą rzetelnego przeprowadzenia spisu z natury.**

W trakcie przeprowadzania spisu z natury obecna powinna być osoba materialnie odpowiedzialna za powierzone mienie.

Odpowiedzialność ta dotyczy pracowników, którym powierzono mienie z obowiązkiem zwrotu albo do wyliczenia się.

Powierzenie pracownikowi mienia powinno zostać odpowiednio udokumentowane.

Na czas spisu Komisja inwentaryzacyjna zabezpiecza ewidencję magazynową i pobiera od osób odpowiedzialnych oświadczenia o uzgodnieniu ewidencji magazynowej z ewidencją księgową.

W przypadku niemożności uczestniczenia w spisie tej osoby przy spisywaniu składników powinien uczestniczyć upoważniony przez nią przedstawiciel lub wyznaczona przez kierownictwo osoba reprezentująca osobę materialnie odpowiedzialną.

**W zasadzie w trakcie spisu nie powinno się wydawać ani przyjmować objętych spisem składników majątku.**

Najlepsze warunki do spisu są wtedy, gdy na okres inwentaryzacji magazyn jest wyłączony z ruchu. Jeżeli jest to niemożliwe, można przeprowadzić spis w dniu wolnym od pracy lub na czas spisu przechowywać nowe dostawy w odrębnym pomieszczeniu.

**Postępowania związane z ruchem magazynowym w trakcie przeprowadzania spisu powinny być określone w przepisach zakładowych.**

Kierownik jednostki może przykładowo wprowadzić w tym celu następujące zasady postępowania:

- wydawanie i przyjmowanie składników tylko w obecności zespołu spisowego,
- znakowanie dowodów przychodów i rozchodów wydawanych w czasie spisu adnotacją np. „po spisie”, „przed spisem”,
- dołączenie dowodów przychodów i rozchodów do arkuszy spisowych, które zostaną przekazane do księgowości i uwzględnione przy rozliczeniu wyników spisu.

**Zespół spisowy ustala rzeczywisty stan spisywanych składników poprzez ich mierzenie, liczenie, ważenie itp., a następnie wpisuje go do przygotowanych w tym celu arkuszy spisowych.**

Czynnościom tym (liczenie, ważenie itp.) powinny towarzyszyć osoby materialnie odpowiedzialne za te składniki. **Każdy arkusz spisowy powinien być potwierdzony podpisami osób uczestniczących w spisie oraz podpisem osoby odpowiedzialnej materialnie za majątek.**

**W celu uniknięcia błędów podczas spisów z natury, Komisja spisowa powinna uzgodnić między sobą sposoby postępowania i podział zadań, np.:**

- ustalenie kryteriów i kolejności liczenia, np. według kolejności składowanych składników lub według rodzajów asortymentów (nie uwzględniając kolejności ułożenia składników),
- ustalenie, kto z zespołu ustala ilości inwentaryzacyjne, kto sprawdza, kto wpisuje do arkusza spisowego.

**Do zadań komisji inwentaryzacyjnej należą ;**

Przykładowe obowiązki oraz zadania w przedmiocie inwentaryzacji można określić następująco dla komisji inwentaryzacyjnej (i jej przewodniczącego) :

- *przeprowadzenie przeglądu stanu przygotowań do inwentaryzacji, w tym rejonów spisowych,*
- *zaprojektowanie inwentaryzacji przez opracowanie jej planów, harmonogramów itp.,*
- *przedkładanie propozycji powołania pozostałego składu komisji (jeżeli nie proponował tego główny księgowy), członków zespołów spisowych, a także kontrolerów spisowych, jak również sposobu inwentaryzacji artykułów nietypowych, zastosowania dopuszczalnych uproszczeń inwentaryzacji, zmian w harmonogramach, rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, kompensat niedoborów z nadwyżkami na artykułach podobnych,*
- *zagospodarowania składników zniszczonych, uszkodzonych, nadmiernych, nieprzydatnych lub niepełnowartościowych,*
- *opracowywanie zamierzeń w przedmiocie przygotowania inwentaryzacji,*
- *przeszkolenie wspólnie z głównym księgowym osób zatrudnionych przy inwentaryzacji,*
- *przygotowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej oraz zabezpieczenie ewidencji inwentaryzowanych składników,*
- *decydowanie o ewentualnym przyjęciu lub wydaniu składników w czasie trwania spisów,*
- *sprawdzanie poprawności przygotowania, przebiegu i sposobu rozliczenia inwentaryzacji,*
- *przeprowadzanie weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych i wnioskowanie sposobu ich rozliczania,*
- *kontrolowanie przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji,*
- *gospodarowanie arkuszami spisowymi,*

**Komisja inwentaryzacyjna (zespół spisowy) ma obowiązek przeprowadzenia spisu z natury w określonym terminie i na wyznaczonym polu spisowym.**

Musi przy tym zorganizować pracę w taki sposób, by nie zakłócić działalności inwentaryzowanej komórki organizacyjnej, oraz zabezpieczyć pola spisowe przed niekontrolowaną zmianą miejsca spisywanych składników majątku.

Jej obowiązkiem jest również terminowe przekazanie przewodniczącemu

komisji dokumentacji inwentaryzacyjnej i np. arkuszy spisu z natury, protokołów spisowych, oświadczeń od osób materialnie odpowiedzialnych .

## Wyposażenie członków komisji inwentaryzacyjnej, przygotowanie składników majątku do spisu z natury

Na czas spisu z natury członkowie komisji inwentaryzacyjnej muszą zostać zaopatrzeni w niezbędne materiały, takie jak: przyrządy do pomiarów, wyciągi z instrukcji inwentaryzacyjnej, wykaz zadań przy spisie, odzież roboczą i ochronną, formularze dokumentów spisowych (karty, arkusze spisowe), przybory do pisania.

Przed rozpoczęciem spisu należy zobowiązać osoby materialnie odpowiedzialne do uporządkowania składników majątkowych (*odpowiednie ułożenie, oznakowanie, oddzielenie składników niepełnowartościowych*), które będą przedmiotem spisu.

Należy również zapewnić, by pomieszczenie, w którym będzie przeprowadzany spis, było niedostępne dla niepowołanych osób trzecich.

### KSR nr 2:

## II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

### A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację

#### Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe

19. Kierownik jednostki **powołuje stałą albo do wykonania określonego zadania komisję inwentaryzacyjną i wyznacza jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzono podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing).**

Kierownik jednostki może też (z uwzględnieniem pkt. 24) pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach, w których średnioroczne zatrudnienie nie



przekracza 10 osób zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać jedna osoba (komisarz spisowy).

***W jsfp –kierownik nie może.***

**20.** Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest zorganizowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, jego przeprowadzenie, wyjaśnienie powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych i przedłożenie kierownikowi jednostki propozycji co do sposobu ich rozliczenia. Czynności spisowe może wykonywać komisja inwentaryzacyjna, odrębnie powołana przez kierownika jednostki – na jej wniosek – zespoły spisowe lub mieszane zespoły spisowe, w skład których wchodzi jeden członek komisji inwentaryzacyjnej.

**21.** Członkami komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, są pracownicy jednostki lub osoby niebędące jej pracownikami, znające przepisy dotyczące inwentaryzacji, w tym i zasady przeprowadzania spisu z natury.

**22.** Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni posiadać wiedzę i umiejętności z przedmiotu i techniki spisu z natury poszczególnych rodzajów zapasów, zasad dokumentowania jego wyników, oceny przydatności zapasów (uszkodzonych, niepełnowartościowych) oraz trybu postępowania z zapasami obcymi.

**23. W skład zespołu spisowego wchodzi co najmniej 2 osoby, które mają wiedzę o gospodarce zapasami podlegającymi spisowi przez zespół.** W jednostkach o średniorocznym zatrudnieniu nieprzekraczającym 10 osób czynności spisowe może przeprowadzać jedna osoba, jeżeli niemożliwe lub ekonomicznie nieuzasadnione jest zaangażowanie do spisu co najmniej dwóch osób.

***W jsfp – w komisji nie może być jedna osoba.***

**24.** Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

- a) odpowiedzialne za zapasy objęte spisem z natury,
- b) prowadzące ewidencję księgową zapasów objętych spisem z natury,
- c) niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych.

**25.** Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej wyznacza spośród jej członków jednego lub więcej kontrolerów spisowych, których zadaniem jest nadzór nad rzetelnym i poprawnym wykonywaniem czynności spisowych i udział w pomiarach szacunkowych. W razie stwierdzenia, że czynności spisowe nie są dokonywane poprawnie, kontroler spisowy jest uprawniony do zarządzenia ich ponownego przeprowadzenia.

## **c)Zadania zespołu spisowego.**

**Przykładowe obowiązki oraz zadania w przedmiocie inwentaryzacji można określić następująco dla zespołów spisowych :**

- 1) zapoznanie się z regulaminem (instrukcją) inwentaryzacji oraz z przepisami o prowadzeniu spisu z natury oraz udział w szkoleniu przed inwentaryzacyjnym,
- 2) zaopatrzenie się w arkusze spisowe i inne potrzebne druki,
- 3) poinformowanie kierownika danej placówki i osoby materialnie odpowiedzialnej o zarządzeniu inwentaryzacji w określonym terminie,
- 4) zebranie od tych osób oświadczeń przed remanentowych, stwierdzających między innymi, że:
  - dokumentacja placówki jest aktualna i kompletna,
  - wszystkie dowody zostały przekazane do księgowości,
  - wszystkie składniki majątkowe znajdują się w danej placówce lub innych wskazanych miejscach,
  - nie występują (lub występują) okoliczności, które mogą mieć wpływ na wyniki spisu i wyliczenie końcowe,
- 5) ustalenie kolejności spisu składników majątku,
- 6) sprawdzenie przyrządów pomiarowych pod względem użyteczności, sprawności i posiadania aktualnej legalizacji urzędowej,
- 7) zorganizowanie pracy w ten sposób, aby normalna działalność komórki nie została zakłócona,
- 8) terminowe przeprowadzenie spisu z natury na wyznaczonym polu spisowym,
- 9) terminowe przekazanie przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej arkuszy spisowych oraz informacji o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach, zapasach niepełnowartościowych,
- 10) przedstawienie sprawozdania z przebiegu spisu z natury. Przez określenie „pole spisowe” należy rozumieć konkretne pomieszczenie - halę, magazyn itp. Każdy z tych obiektów może być podzielony dodatkowo na kilka pól spisowych, o ile wydający zarządzenie wewnętrzne o przeprowadzeniu spisu uzna, że jest to konieczne do prawidłowego przeprowadzenia spisu oraz zabezpieczenia warunków do bieżącej realizacji określonych zadań gospodarczych.

Pierwszą czynnością w trakcie przeprowadzania spisu z natury jest pomiar rzeczywistej liczby składników majątku.

Pomiar ten może odbywać się przez liczenie, ważenie lub mierzenie.

Należy ustalić stan każdego składnika inwentaryzacyjnego w taki sposób, by był on porównywalny ze stanem ewidencyjnym.

Istotną sprawą przy liczeniu składników majątku jest zachowanie odpowiedniej kolejności pozycji (np. według rodzaju asortymentu).

W przypadku składników niepoddających się dokładnemu pomiarowi należy skorzystać z obliczeń technicznych lub określić ilość szacunkowo. Dokonane obliczenia zamieszcza się w oddzielnym załączniku dołączanym do arkusza spisowego.

Prowadzenie spisu z natury często jest utrudnione ze względu na konieczność wydania lub przyjęcia składników w czasie trwania inwentaryzacji.

Liczbę takich operacji w trakcie spisu z natury należy maksymalnie ograniczyć. Najlepiej byłoby przeprowadzić spis w tzw.: bezruchu, czyli wyłączyć pole spisowe z normalnej działalności.

W praktyce jest to jednak niemożliwe, dlatego w przypadku pojawienia się składników objętych inwentaryzacją należy wykazać je w odrębnym arkuszu spisowym, a dowody związane z przyjęciem dostawy specjalnie oznaczyć.

## Kontrola przeprowadzenia spisu

Spis z natury może być poddany wrywkowej kontroli przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub osoby przez niego wyznaczone (kontrolerów inwentaryzacyjnych).

Na arkuszu spisowym przy sprawdzonej pozycji kontrolujący odnotowuje wówczas ten fakt swoim podpisem.

**W razie stwierdzenia nieprawidłowości kierownik jednostki może zarządzić ponowne przeprowadzenie części lub całości spisu z natury.**

Po zakończeniu czynności spisowych zespół spisowy sporządza pisemną informację o przebiegu spisu oraz *rozlicza* się z pobranych arkuszy spisowych, przekazując wszystkie dokumenty inwentaryzacyjne przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

## **Do zadań kontrolerów spisowych**

### **należy w szczególności:**

- 1) udział w szkoleniu przed inwentaryzacyjnym,
- 2) dokonanie wraz z przedstawicielami komisji inwentaryzacyjnej przeglądu stanu przygotowania do inwentaryzacji, a w tym uzgodnienia ewidencji, uporządkowania dokumentacji inwentaryzowanych składników, przygotowania (uporządkowania) pól spisowych,
- 3) kontrola (wrywkowa) przeprowadzania spisu z natury, np. sprawdzenie poprawności stanu kontrolowanych składników i odnotowanie tego faktu w arkuszu spisowym.

## **KSR nr 2- Kontrolerzy spisowi**

**72.** Na poprawność wyników spisu z natury wpływa właściwa kontrola jego przebiegu. Funkcję kontrolera spisowego może pełnić przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji. Zadaniem kontrolera spisowego jest czuwanie nad poprawnością i rzetelnością spisu przez sprawdzenie przestrzegania procedur spisowych, w tym zasad sporządzania dokumentów spisowych, sposobu dokonywania pomiaru składników zapasów, niezapowiedziany udział w wybranych czynnościach spisowych, wrywkowe powtórzenie czynności spisowych lub wykonanie innych czynności kontrolnych. Zazwyczaj kontroler spisowy uczestniczy w pomiarze szacunkowym, rozstrzyga wątpliwości zgłaszane przez zespoły spisowe, akceptuje dokumenty rozchodu zapasów dokonywanego w czasie

spisu. **Kontroler spisowy potwierdza podpisem na arkuszu spisowym przeprowadzenie czynności kontrolnych, w tym swój udział w spisie danego składnika zapasów.**

## **INSTRUKCJA INWENTARYZACYJNA**

Tak jak wcześniej wspomniano, kierownik jednostki zarządza przeprowadzenie inwentaryzacji, wydając w tym celu zarządzenie wewnętrzne o przeprowadzeniu inwentaryzacji.

**Kierownik jednostki wyda również zakładową instrukcję inwentaryzacyjną.**

Instrukcja może obowiązywać przez kilka lat w tej samej formie; zmienia się tylko w tych punktach, w których zdobyte doświadczenia wskazują na możliwość wprowadzenia usprawnień.

**Instrukcja inwentaryzacyjna** powinna określić następujące zagadnienia:

- 1) ogólne zasady przeprowadzania prawidłowej inwentaryzacji, wynikające również z podstaw prawnych,
- 2) osoby odpowiedzialne za kierowanie i przeprowadzenie inwentaryzacji,
- 3) częstotliwość i terminy przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 4) formy i metody inwentaryzacji określonych składników aktywów i pasywów,
- 5) strukturę komisji inwentaryzacyjnych, tzn. kto może być jej członkiem, zakres obowiązków, odpowiedzialności i uprawnień,
- 6) sposób przygotowania składników objętych inwentaryzacją,
- 7) stosowaną metodę pomiaru, dopuszczalne uproszczenia pomiaru,
- 8) zasady wyceny,
- 9) pola spisowe (można też załączyć plan sytuacyjny z wydzielonymi polami spisowymi),
- 10) postępowania w przypadku zmian (np. dostaw) spisywanego składnika w trakcie inwentaryzacji,
- 11) rodzaje dokumentów inwentaryzacyjnych,

- 12) sposób sporządzania tych dokumentów (np. starannie, trwale), liczbę *egzemplarzy*, sposób wypełnienia, akceptacji i kontroli, zasady ich obiegu, przechowywania,
- 13) możliwości poprawiania ewentualnych pomyłek w dokumentach,
- 14) sposób wyjaśniania i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych z uwzględnieniem ich przyczyn,
- 15) zasady ujęcia różnic w księgach rachunkowych.

( WZÓR Instrukcji Inwentaryzacyjnej – NA KOŃCU SKRYPTU)

## Odpowiedzialność za inwentaryzację:

- odpowiedzialność kierownika za przeprowadzenie inwentaryzacji metodą spisu z natury;
- odpowiedzialność materialna pracowników;
- odpowiedzialność za inwentaryzację.

**KSR NR 2- Osoba odpowiedzialna** - jedna lub więcej osób odpowiadających wspólnie za powierzone im zapasy i/lub za dokumentację obrotu nimi, np. magazynier, kierownik punktu sprzedaży. Osobą odpowiedzialną jest w szczególności osoba, która złożyła oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone jej zapasy zgodnie z kodeksem pracy (Ustawa z dnia 26.06.1974 r. Kodeks pracy, Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.).

## Podział kompetencji osób odpowiedzialnych za zorganizowanie inwentaryzacji

Właściwe przygotowanie inwentaryzacji wpływa na prawidłowość jej przeprowadzenia.

**Zgodnie z ustawą, za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.**

**Kierownik jednostki ponosi wyłączną odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze spisu z natury.**

Nie może on obowiązku związanego ze spisem z natury składników majątku scedować na żadną inną osobę.

**Praktycznie spis przeprowadzać mogą inne osoby, w tym firmy zajmujące się tym usługowo, jednak odpowiedzialność za spis ponosi tylko kierownik jednostki.**

Kierownik jednostki może powierzyć przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald i w drodze weryfikacji innej osobie za jej zgodą - *wówczas ponosi odpowiedzialność za prawidłowy przebieg tych czynności wraz z tą osobą.*

**Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej.**

W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

**Pomimo , że praktyka wykształciła procedury w zakresie przeprowadzania inwentaryzacji, to jednak powinien być wyraźnie określony podział kompetencji pomiędzy służbami i osobami powołanymi specjalnie do przeprowadzenia inwentaryzacji.**

Podział kompetencji, czyli obowiązki, zadania i uprawnienia w zakresie inwentaryzacji, powinien być określony w instrukcji inwentaryzacyjnej.

**Instrukcję taką opracowuje główny księgowy albo - w dużych jednostkach - kierownik komórki inwentaryzacyjnej, natomiast dokument ten zatwierdza kierownik jednostki.**

### **Do kierownika jednostki w zakresie inwentaryzacji należy:**

- 1) wydawanie wewnętrznych przepisów (instrukcji, zarządzeń, planów i harmonogramów) w zakresie inwentaryzacji, a w szczególności zarządzenia wewnętrznego w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji (*wzór*),
- 2) powoływanie organów i osób zobowiązanych do przeprowadzenia inwentaryzacji, a więc członków komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych; w przypadku większych jednostek kierownik jednostki tworzy wyodrębnioną organizacyjnie komórkę inwentaryzacyjną,
- 3) poinformowanie o terminach inwentaryzacji biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe jednostki za dany rok obrotowy,
- 4) zatwierdzanie zaopiniowanych (przez głównego księgowego i radcę prawnego) wniosków komisji inwentaryzacyjnej,
- 5) podejmowanie poleceń w sprawie wykorzystania w przyszłości spostrzeżeń wynikłych podczas inwentaryzacji oraz innych decyzji w sprawie inwentaryzacji.

## **KSR nr 2:**

### **C. Odpowiedzialność kierownika jednostki**

**9.** Za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury jest odpowiedzialny kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy). Nie może on scedować na inną osobę tej odpowiedzialności. Jeżeli kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, odpowiedzialność za spis z natury zapasów ponoszą wszyscy jego członkowie. *Dotyczy to również przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości zostaną powierzone podmiotom zewnętrznym, o których mowa w art. 11 ust. 2 ustawy.*

**10.** Do zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki za inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury wchodzi między innymi: *powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji,*



*określającego w szczególności przedmiot i terminy spisu* (w tym: data przeprowadzenia inwentaryzacji, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych), *powiadomienie biegłego rewidenta o tych terminach, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu, nadzór nad przebiegiem spisu i rozliczeniem jego wyników.*

**11. Kierownik jednostki może zlecić przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Nie zwalnia go to jednak od odpowiedzialności w zakresie wskazanym w pkt. 10, a w szczególności od stworzenia warunków umożliwiających poprawne przeprowadzenie i rozliczenie wyników spisu.**

**12. Ze względu na to, że inwentaryzacja drogą spisu z natury jest elementem rachunkowości, a jej terminowe i właściwe przeprowadzenie warunkuje rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego zadaniem księgowego jest wspomaganie kierownika jednostki w sprawach dotyczących inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.**

### **Do kompetencji głównego księgowego w zakresie inwentaryzacji należy:**

1) przedstawienie kierownikowi jednostki wniosków w sprawach, np.:

- powołania przewodniczącego oraz członków komisji inwentaryzacyjnej, a także innych specjalistów, których kwalifikacje pozwolą na rzetelne określenie wartości inwentaryzowanych składników aktywów i pasywów (np. oszacowanie ilości składników zwałowych czy ustalenie stanu skomplikowanych rozrachunków, np. z kontrahentem zagranicznym z tytułu kompletacji dostaw, ustalenie aktywów i pasywów nieobjętych spisem z natury lub potwierdzeniami sald),

- częściowego lub całkowitego unieważnienia określonych spisów z natury,

- zarządzenia spisów ponownych, uzupełniających lub dodatkowych,

2) sprawowanie ogólnego nadzoru nad całokształtem prac inwentaryzacyjnych,

3) tworzenie wspólnie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej projektów planu i harmonogramów,

4) uzgadnianie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej terminarza wykonywania poszczególnych etapów inwentaryzacji,

5) przeprowadzenie szkolenia przed inwentaryzacyjnego,

6) zapewnienie uzgodnienia ewidencji księgowej z ewidencją prowadzoną w poszczególnych polach spisowych,

- 7) określenie zasad przeprowadzenia inwentaryzacji - metodą uzgodnienia sald,
- 8) określenie zasad przeprowadzenia inwentaryzacji - metodą weryfikacji,
- 9) zapewnienie wyceny arkuszy spisowych,
- 10) ustalenie różnic inwentaryzacyjnych, dokonanie ewentualnych kompensat i ujęcie w księgach wyników inwentaryzacji,
- 11) zaopiniowanie wniosków komisji inwentaryzacyjnej w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

**W większych jednostkach powołuje się przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, który pokieruje całokształtem zagadnień związanych z inwentaryzacją.**

**Do uprawnień i obowiązków przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej należy w szczególności:**

- 1) współpracowanie, wraz z głównym księgowym, planu i harmonogramów inwentaryzacji,
- 2) stawianie wniosków w sprawie powołania składu osobowego komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych i kontrolerów spisowych,
- 3) wyznaczenie spośród członków komisji zastępcy przewodniczącego oraz ustalenie czynności dla członków komisji,
- 4) przeprowadzenie, wspólnie z głównym księgowym, szkolenia członków komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych,
- 5) ustalenie terminów rozpoczęcia i zakończenia prac inwentaryzacyjnych - opracowanie planu inwentaryzacji,
- 6) organizowanie prac przygotowawczych do inwentaryzacji rzeczowych składników majątku oraz pozostałych składników bilansowych, w tym przegląd, wspólnie z powołanymi kontrolerami spisowymi, rejonów (pól) spisowych, a także dopilnowanie ich wykonania we właściwym terminie,
- 7) przygotowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej, np. formularzy oświadczeń, arkuszy spisowych itp.,

- 8) prowadzenie rozliczenia arkuszy spisowych z natury, stanowiących druki ścisłego zarachowania,
- 9) skompletowanie wszystkich protokołów inwentaryzacyjnych, sporządzonych dla składników bilansowych inwentaryzowanych innymi metodami niż spis z natury,
- 10) stawianie uzasadnionych wniosków w sprawie:
- zmiany terminu inwentaryzacji,
  - inwentaryzacji niektórych składników na podstawie obliczeń technicznych lub szacunku,
  - powołania fachowców lub rzeczoznawców do ustalenia stanów rzeczywistych składników majątku inwentaryzowanych na podstawie obmiaru lub szacunku,
  - przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób uproszczony, przeprowadzenia spisów uzupełniających lub powtórnych,
- 11) kontrolowanie przygotowań do przeprowadzenia inwentaryzacji (np. odpowiednie przygotowanie składników rzeczowych w magazynach, przygotowanie pism do kontrahentów w celu potwierdzenia sald),
- 12) kontrolowanie pod względem formalnym i rachunkowym wypełnionych arkuszy inwentaryzacyjnych i innych dokumentów z inwentaryzacji,
- 13) dopilnowanie terminowego złożenia wyjaśnień odnośnie do ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych przez osoby odpowiedzialne za ich powstanie,
- 14) ustalenie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych i postawienie wniosków w sprawie ich rozliczenia,
- 15) przygotowanie wniosków o wszczęcie dochodzenia, w przypadku ujawnienia niedoborów i szkód zawinionych,
- 16) stawianie wniosków w sprawie sposobu zagospodarowania ujawnionych w czasie inwentaryzacji zapasów niepełnowartościowych, zbędnych lub nadmiernych oraz w sprawie usprawnienia gospodarki rzeczowymi i pieniężnymi składnikami majątku.

**Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej może część z uprawnionych czynności zlecić do wykonania członkom komisji inwentaryzacyjnej, nie zwalnia to go jednak od odpowiedzialności za ich prawidłowe i terminowe wykonanie.**



## Inwentaryzacja a odpowiedzialność materialna pracowników

**Inwentaryzacja jest istotną czynnością w obszarze odpowiedzialności pracownika za powierzone mienie. Pozwala ustalić rzeczywiste niedobory i daje możliwość egzekwowania ich od pracowników.**

**Odpowiedzialność materialna pracowników za powierzone im mienie jest regulowana przede wszystkim w Kodeksie Pracy (w dziale piątym ustawy z 26 czerwca 1974r).** Szczegółowo jest to zdefiniowane w odpowiednich rozporządzeniach Rady Ministrów (Dz.U. z 1996r. nr 143, poz.663 oraz Dz.U. z 1996r nr 143, poz. 662). **Dotyczą one wspólnej odpowiedzialności materialnej, jak też i odpowiedzialności materialnej za szkodę w powierzonym mieniu.**

### *Wspólna i indywidualna odpowiedzialność za mienie*

Najczęstszym przypadkiem jest powierzanie pracownikowi odpowiedzialności indywidualnej za mienie. Pracownik ponosi odpowiedzialność za powierzone mu mienie jeśli nie wykonał lub wykonał nienależycie swoje obowiązki narażając tym samym pracodawcę na szkodę. Osoba materialnie odpowiedzialna odpowiada też za wyjaśnienie niedoborów w trakcie prowadzenia inwentaryzacji. Takie wyjaśnienia składa komisji inwentaryzacyjnej.

**Pracownicy mogą przyjąć wspólną odpowiedzialność materialną za mienie powierzone im łącznie z obowiązkiem wyliczenia się, na podstawie umowy zawartej pod rygorem nieważności na piśmie z pracodawcą.**

**Pracownicy odpowiadają za powstałą szkodę w częściach określonych w umowie. Ponadto mienie musi być powierzone łącznie wszystkim osobom na podstawie inwentaryzacji przeprowadzonej w obecności osób, które mają wspólnie odpowiadać za powierzone im mienie.**

**Umowę o wspólnej odpowiedzialności za powierzone mienie można zawierać wyłącznie z osobami pozostającymi w stosunku pracy. Nie jest to możliwe z osobami zatrudnionymi na podstawie umowy cywilno-prawnej.**

**Od odpowiedzialności materialnej można się uwolnić, jeśli pracownik udowodni, że szkoda powstała z przyczyn niezależnych od niego.**

### ***Rodzaje odpowiedzialności materialnej***

**Odpowiedzialność materialną można podzielić na trzy rodzaje:**

- Za szkodę wyrządzoną z winy nieumyślnej
- Za szkodę wyrządzoną z winy umyślnej
- Za szkodę powstałą na skutek nierozliczenia przez pracownika z mienia powierzonego mu z obowiązkiem zwrotu lub do wyliczenia się

**Aby można było mówić o odpowiedzialności materialnej pracownika muszą zostać spełnione określone warunki, takie jak powstanie szkody, wina pracownika (umyślna bądź nie), niewykonanie obowiązków pracowniczych i ich związek przyczynowy z powstałą szkodą.**

Oczywiście jest szereg zdarzeń, które są niezależne od pracownika, między innymi kradzież powierzonego mienia. Niemniej w takiej sytuacji należy wziąć pod uwagę to czy pracownik dokonał wszelkich starań, by zadbać o bezpieczeństwo mienia – *odpowiednio zabezpieczając sprzęt, czy jak na przykład w przypadku kradzieży samochodu – nie pozostały w nim dokumenty pojazdu.*

**Jeśli pracownik swoim zachowaniem naraził dany składnik majątku na kradzież lub zniszczenie może zostać pociągnięty do odpowiedzialności materialnej, pomimo tego, że kradzież była czynnikiem zewnętrznym.**

Inwentaryzacja jest jednym z ważniejszych procesów pozwalających na ustalenie co dzieje się z mieniem powierzonym pracownikowi. Dotyczy to w szczególności niedoborów, których zaistnienia nie można było wcześniej stwierdzić. Jest to też moment rozliczenia pracownika z zaistniałych niedoborów.

## 6. Etapy inwentaryzacji

Proces inwentaryzacji można podzielić na trzy główne etapy:

- 1) przygotowanie do inwentaryzacji,
- 2) przeprowadzenie inwentaryzacji,
- 3) rozliczenie inwentaryzacji.

Każdy z tych etapów składa się z określonych czynności, uwzględniających procedurę prawną i zwyczajową.

Zakres poszczególnych etapów może się różnić w zależności od przeprowadzającej ją jednostki, dlatego organizację inwentaryzacji należy dostosować do specyficznych cech i warunków funkcjonowania jednostki.

### W szczególności należy uwzględnić:

- rozmiary i rodzaj prowadzonej działalności, od których zależy ilość składników majątku i jego struktura, liczba kontrahentów,
- strukturę organizacyjną jednostki,
- cechy procesu produkcyjnego,
- warunki zaopatrzenia, magazynowania i zbytu,
- stosowane zabezpieczenia majątku oraz ich skuteczność,
- dotychczasowe rozwiązania w zakresie inwentaryzacji,
- stwierdzane dotychczas niedobory i nadwyżki.

### Przygotowanie inwentaryzacji

Przygotowanie inwentaryzacji to pierwszy etap czynności inwentaryzacyjnych; od właściwego i kompetentnego przygotowania zależy prawidłowość jej przeprowadzenia.

Na tym etapie wyróżnia się czynności mające charakter ustaleń wieloletnich, jak i jednorocznych (jednorazowych).

Ustalenia wieloletnie, **których nie opracowuje się co roku, to np.:**

- 1) opracowanie instrukcji inwentaryzacyjnej,
- 2) powołanie komisji inwentaryzacyjnej (*jeśli skład komisji nie zmienia się co roku*).

**Natomiast co roku opracowuje się plan i harmonogram inwentaryzacji z podaniem terminu rozpoczęcia i zakończenia inwentaryzacji oraz terminów dostarczenia dokumentacji inwentaryzacyjnej do działu księgowości i komisji inwentaryzacyjnej.**

Na potrzeby inwentaryzacji, zwłaszcza spisów z natury (ale nie tylko, bo również na koniec okresu sprawozdawczego), należy uzgodnić i skonfrontować ze sobą ewidencję szczegółową (analityczną) z ewidencją syntetyczną prowadzoną przez dział księgowości, a także z danymi w miejscach użytkowania lub magazynowania składników oraz osób odpowiedzialnych materialnie.

Powyższe ewidencje podlegają uzgodnieniu na dzień, na który został wyznaczony termin inwentaryzacji, szczególnie gdy termin inwentaryzacji danego składnika przypada na inny dzień niż ogólne terminy uzgadniania ksiąg.

Za dokonanie uzgodnień ewidencji księgowej oraz rzeczowej (np. magazynowej) odpowiedzialni są pracownicy księgowości oraz osoby materialnie odpowiedzialne.

Osoby te (np. magazynierzy) powinny dopilnować wystawienia odpowiednich dokumentów na operacje, które wystąpiły, w tym na zdarzenia, dla których przez przeoczenie nie wystawiono stosownego dowodu (np. wycofano z użytkowania środki trwałe, lecz nie wystawiono stosownego dowodu likwidacji).

**Zaleca się również, aby przed przeprowadzeniem inwentaryzacji dokonać likwidacji środków trwałych, np. złomować środki nieczynne, które**

*utraciły przydatność gospodarczą, wystawiając i przekazując do księgowości stosowne dokumenty.*

**W etapie przygotowania inwentaryzacji można wyróżnić szereg czynności; ich wyszczególnienie przedstawiono w poniższej tabeli:**

**Tabela nr..... Etap I - przygotowanie inwentaryzacji**

Lp.	Czynności do wykonania	Osoba odpowiedzialna	Termin wykonania
1.	Opracowanie wstępnego planu, zakresu i terminów	W zależności od instrukcji inwentaryzacyjnej, np. przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej	
2.	Opracowanie harmonogramu, z podziałem na pola spisowe	Jak wyżej	
3.	Wydanie zarządzenia o przeprowadzeniu inwentaryzacji zgodnie z załączonym harmonogramem, powołanie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych	Kierownik jednostki; projekt tego dokumentu zwykle przygotowuje osoba upoważniona, np. główny księgowy	
4.	Przeprowadzenie szkolenia zespołów spisowych	Komisja inwentaryzacyjna, główny księgowy	
5.	Przygotowanie do inwentaryzacji: a) uzgodnienie ewidencji pól spisowych z ewidencją księgową b) przygotowanie i uporządkowanie dokumentów c) przygotowanie pól spisowych - poprzez ich uporządkowanie i oznakowanie	Osoby materialnie odpowiedzialne, księgowość	
6.	Powiadomienie jednostki badającej bilans o terminach inwentaryzacji	Kierownik jednostki	
7.	Powołanie kontrolerów spisowych	Komisja inwentaryzacyjna, główny księgowy	



**Etap drugi to przeprowadzenie inwentaryzacji, w którym można wyróżnić następujące czynności:**

**Tabela nr ..... Etap II - przeprowadzenie inwentaryzacji**

<b>Lp.</b>	<b>Czynności do wykonania</b>	<b>Osoba odpowiedzialna</b>	<b>Termin wykonania</b>
1.	Zebranie oświadczeń wstępnych od osób odpowiedzialnych materialnie	Zespół spisowy	
2.	Zabezpieczenie ewidencji inwentaryzowanych składników	Zespół spisowy lub Komisja inwentaryzacyjna	
3.	Pobranie arkuszy spisowych i innych formularzy protokołów	Zespół spisowy lub Komisja inwentaryzacyjna	
4.	Przeprowadzenie spisów z natury	Zespół spisowy, osoby materialnie odpowiedzialne	
5.	Kontrola przebiegu inwentaryzacji	Komisja inwentaryzacyjna, główny księgowy	
6.	Potwierdzenie sald z bankami i kontrahentami (bez rozrachunków publicznoprawnych i z pracownikami oraz innymi osobami nieprowadzącymi ewidencji, bez należności spornych i wątpliwych)	Wyznaczeni pracownicy księgowości	
7.	Porównanie i weryfikacja stanów ewidencyjnych z dokumentacją w odniesieniu do aktywów i pasywów nieobjętych spisem z natury lub potwierdzeniem sald	Wyznaczeni pracownicy księgowości	
8.	Pobranie od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczeń końcowych	Zespół spisowy	
9.	Przekazanie dokumentacji inwentaryzacyjnej (spisów, protokołów, oświadczeń) do komisji inwentaryzacyjnej	Zespół spisowy	

10.	Przekazanie powyższych dokumentów do księgowości	Komisja inwentaryzacyjna	
11.	Złożenie sprawozdań zespołów spisowych	Zespół spisowy	

**Źródło: opracowanie własne.**

**Etap trzeci inwentaryzacji obejmuje ustalenie, weryfikację i rozliczenie różnic. Zaliczyć tu można następujące czynności:**

**Tabela nr 4. Etap III - rozliczenie inwentaryzacji**

Lp.	Czynności do wykonania	Osoba odpowiedzialna	Termin wykonania
1.	Wycena arkuszy spisowych	Zespół spisowy lub księgowość	
2.	Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych	Księgowość	
3.	Wyjaśnienie okoliczności i przyczyn powstania różnic	Osoby materialnie odpowiedzialne i inne osoby	
4.	Weryfikacja różnic inwentaryzacyjnych i przyczyn powstania	Komisja inwentaryzacyjna lub zespoły spisowe, lub księgowość	
5.	Przeszacowanie wartości składników niepełnowartościowych lub tych, które utraciły swoją wartość użytkową	Zespół spisowy lub Komisja inwentaryzacyjna, lub specjalnie powołany zespół oraz księgowość	
6.	Przygotowanie sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej z weryfikacji różnic i propozycji sposobu ich	Komisja inwentaryzacyjna	
7.	Zaopiniowanie wniosków komisji inwentaryzacyjnej	Główny księgowy, radca prawny	
8.	Decyzja o rozliczeniu różnic	Kierownik jednostki	

9.	Księgowanie różnic	Księgowość	
10.	Archiwizowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej (5 lat)	Księgowość	

**Źródło: opracowanie własne.**

Zdobyte w trakcie przeprowadzania inwentaryzacji doświadczenia i spostrzeżenia mogą sprzyjać wprowadzaniu usprawnień i zmian w zakresie zarządzania jednostką. Jeśli rzeczywiście ma to miejsce w poszczególnych jednostkach - to można wyróżnić jeszcze kolejny etap inwentaryzacji, a mianowicie - **czwarty etap usprawniający**.

**Tabela nr ..... Etap IV - usprawnienia poinwentaryzacyjne**

Lp	Czynności do wykonania	Osoba odpowiedzialna	Termin wykonania
1.	Analiza wyników w aspekcie: - przygotowania rozliczenia, - wielkości różnic, - gospodarowania majątkiem, - windykacji należności, - realności sald, - przydatności majątku trwałego i obrotowego	Komisja inwentaryzacyjna, księgowość, radca prawny, inne komórki merytoryczne	
2.	Wydanie zarządzeń wewnętrznych doskonalących poprawność inwentaryzacji i zarządzanie działalnością jednostki	Kierownik jednostki, jednak projekty tych zarządzeń zwykle przygotowuje osoba upoważniona, np. główny księgowy wraz z komisją inwentaryzacyjną	
3.	Rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie (windykacja należności)	Księgowość, radca prawny	

**Źródło: opracowanie własne.**

**7.Dokumentacja inwentaryzacyjna**  
**(instrukcja inwentaryzacyjna, zarządzenie**  
**kierownika jednostki, arkusze spisu z**  
**natury, skontrum zbiorów bibliotecznych,**  
**oświadczenia o odpowiedzialności**  
**materialnej, sprawozdanie z przebiegu**  
**spisu z natury, protokoły, zestawienia**  
**....).**

- **plan inwentaryzacji;**
- **zarządzenie o przeprowadzeniu inwentaryzacji;**
- **harmonogram prac inwentaryzacyjnych;**
- **arkusz spisu z natury;**
- **protokół inwentaryzacji kasy;**
- **oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej przed inwentaryzacją;**

- **oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej po rozliczeniu inwentaryzacji;**
- **sprawozdanie kontroli inwentaryzacji;**
- **sprawozdanie z inwentaryzacji zakończonej i rozliczonej;**
- **decyzja poinwentaryzacyjna.**

## **Jak programować (planować) czynności inwentaryzacyjne**

**Plany (programy, harmonogramy) inwentaryzacji utarło się sporządzać na okres jednego roku obrotowego.**

**Jednakże w związku z przeprowadzaniem przez wiele jednostek inwentaryzacji ciągłej, a także inwentaryzowaniem pewnych składników raz na cztery lata (np. środki trwałe) lub na dwa lata (zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową), zdarza się opracowywanie tego typu dokumentów na okres wykraczający poza rok obrotowy.**

**Może to być też spowodowane przeprowadzaniem inwentaryzacji niezapowiedzianych np. w handlu lub gastronomii, a zwłaszcza w placówkach detalicznych, dla których tworzy się poufne plany inwentaryzacji.**

## **Powyższe powoduje, iż można wyróżnić:**

- a) wieloletnie kompletne lub wycinkowe plany inwentaryzacji,
- b) szczegółowe plany lub harmonogramy inwentaryzacji opracowywane m.in. na inwentaryzację roczną, na konkretną inwentaryzację okresową lub incydentalną (np. spis zdawczo-odbiorczy, spis spowodowany wypadkiem losowym) czy też na wszystkie inwentaryzacje przewidziane w danym roku obrotowym,
- c) plany inwentaryzacji ciągłej lub inwentaryzacji niezapowiedzianych obejmujące jeden rok obrotowy lub więcej okresów sprawozdawczych.

**Plany, programy lub harmonogramy inwentaryzacji sprawdziły się w praktyce, z uwagi na cechy dyscyplinujące czynności inwentaryzacyjne, gdyż dzięki:**

- ustalonemu reżimowi jakości i terminów (częstotliwości) inwentaryzacji,
- dokonaniem przydziału ról, kompetencji, obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pomiędzy organy, komórki, stanowiska i osoby,

**stanowią instrument zapewniający skuteczność, terminowość, odpowiednią jakość oraz spełnienie podstawowych celów inwentaryzacji, a także umożliwiają terminowe i poprawne sporządzanie rocznego sprawozdania finansowego.**

## **➤ Plan inwentaryzacji**

**Przed przystąpieniem do inwentaryzacji opracowywany jest plan inwentaryzacji.**

### **Plan inwentaryzacji (wzór ...)**

ma charakter polecenia służbowego (**zarządzeniu wewnętrznego**) **wydanego przez kierownika jednostki lub kierownika komórki inwentaryzacyjnej.**

**Plan inwentaryzacyjny sporządzany jest odrębnie dla każdego roku, z podziałem na miesiące.**

**Terminy przyjęte w planie inwentaryzacji nie powinny zakłócać normalnej działalności, lecz przypadać raczej w dniach, kiedy stany spisywanych składników są na minimalnym poziomie.**

W praktyce na ogół znane są okresy, kiedy zapasów tych jest najmniej.

**Wzór nr .... Plan inwentaryzacji**

.....

Pieczętka jednostki

**Plan inwentaryzacji na rok**

Lp.	Komórka organizacyjna podlegająca inwentaryzacji	Planowana data inwentaryzacji	Określenie aktywów lub pasywów podlegających inwentaryzacji	Data inwentaryzacji rzeczywista i numer zarządzenia

Wnioskuje zatwierdzenie planu

Zatwierdzam

.....  
data      główny księgowy

.....  
data      Kierownik jednostki

Otrzymują do wykonania:

- 1) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej
- 2) główny księgowy

Przykładowy wzór planu czy też harmonogramu inwentaryzacji uwypukla poniższy schemat.

Lp.	Treść (inwentaryzowane składniki, rejonyspissowe, grupy sald itp.)	Konto, na którym ujmuje się inwentaryzowane składniki	Dzień, na który przypada inwentaryzacja	Zespół spisowy dokonujący inwentaryzacji	Terminy								Uwagi
					Inwentaryzacji od – do	Przekazania dokumentacji do komisji	Przekazania jej przez komisję do księgowości	Wyceny i ustalenia różnic inwentaryzacyjnych	Złożenia wyjaśnień przez osoby odpowiedzialne	Weryfikacji różnic i wniosków komisji inwentaryzacyjnej	Zaopiniowania wniosków przez głównego księgowego i radcę prawnego	Zatwierdzenia wniosków przez kierownika jednostki	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

WZÓR:

## PLAN INWENTARYZACJI ROCZNEJ

.....

Stosownie do przepisów ustawy z dn. 29 września 1994 roku o rachunkowości (tj. Dz. U. z **XXXXXX**),

inwentaryzacja w roku 20..... zostanie przeprowadzona zgodnie z następującym harmonogramem:

Lp	Przedmiot inwentaryzacji	Osoby materialnie odpowiedzialna	Data rozpoczęcia	Data zakończenia	Uwagi
1	Środki pieniężne w gotówce z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych, weksle i czeki obce, akcje, obligacje, bony i inne papiery wartościowe	Kasjerki ....	31.12.20...	31.12.20..	Spis z natury
2	Druki ścisłego zarachowania	.....Imię i Nazwisko.....	31.12.20...	31.12.20...	Spis z natury
3	Środki trwałe użyczone od innych jednostek	Zgodnie z oświadczeniami	15.10.20...	31.12.20..	Spis z natury



		o odpowiedzialności materialnej			
4	Pozostałe środki trwałe na terenie Miasta	Zgodnie z oświadczeniami o odpowiedzialności materialnej	15.10.20...	31.12.20..	Spis z natury
5	Grunty	Zgodnie z oświadczeniami o odpowiedzialności materialnej	15.10.20..	31.12.20..	Weryfikacja
6	Wartości niematerialne i trwałe	Według ewidencji księgowej	15.10.20..	31.12.20..	Weryfikacja
7	Należności sporne i wątpliwe, należności i zobowiązania wobec pracowników, należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych, inwestycje rozpoczęte, udziały w obcych pomiotach, fundusze, zobowiązania, rezerwy, przychody przyszłych okresów, aktywa i pasywa ewidencjonowane na kontach pozabilansowych, prawo wieczystego użytkowania gruntu	Według ewidencji księgowej	15.10.20..	31.12.20..	Weryfikacja
8	Środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych, należności (z wyjątkiem tytułów publicznoprawnych, spornych i wątpliwych, wobec pracowników), pożyczki i kredyty, zobowiązania (z wyjątkiem wobec pracowników, z tytułów publicznoprawnych), własne składniki majątkowe powierzone innym	Według ewidencji księgowej	15.10.20..	31.12.20..	Potwierdzenie sald

Opracował

.....  
(imię i nazwisko, stanowisko służbowe)

.....

(miejscowość i data)

Zatwierdził Kierownik Jednostki

.....  
(pieczęć i podpis)

## ➤ Zarządzenie o przeprowadzeniu inwentaryzacji;

### Wzór . Zarządzenie o inwentaryzacji

.....

pieczętka jednostki

**Zarządzenie wewnętrzne nr.....**

**Kierownika jednostki z dnia:..... znak:.....**

**w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej**

#### §1

1. Stosownie do uregulowań instrukcji inwentaryzacyjnej z dnia .....(załącznik nr ...) oraz ustawy o rachunkowości (artykuł 26 i 27) ustalą następujące zasady przeprowadzenia inwentaryzacji na rok kalendarzowy 20 ..... r.

2. Terminy i sposoby przeprowadzenia inwentaryzacji określa załącznik do niniejszego zarządzenia (tabela nr ....).

#### §2

1. Zarządzą przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury rzeczowych składników obrotowych, środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz gotówki w kasie na dzień 31 grudnia 20 ..... r.

2. Powołuję do Komisji inwentaryzacyjnej osoby wymienione w załączniku do niniejszego zarządzenia (wzór nr ...).

3. Powołuję do zespołów spisowych osoby wymienione w załączniku do niniejszego zarządzenia (wzór nr ...).

4. Zobowiązuję osoby powołane do Komisji inwentaryzacyjnej oraz Głównego księgowego do opracowania planu przeprowadzenia inwentaryzacji (wzór nr ...) i przeprowadzenia jej w terminach przewidzianych niniejszą instrukcją.

5. Harmonogram poszczególnych czynności inwentaryzacyjnych (etapów inwentaryzacyjnych) określa załącznik do niniejszego zarządzenia (wzór nr ...).

6. Powołuję na kontrolerów spisowych:

Lp.	Imię i nazwisko	Stanowisko	Funkcja
1	Jan Znany		
2	Ewa Wrzos		

7. Do pomiaru rzeczywistych stanów składników majątku inwentaryzowanych na podstawie obmiaru lub szacunku powołuję następujące osoby:

Lp.	Imię i nazwisko	Stanowisko	Funkcja
1	Jan Kowalski	Kierownik działu	Przewodniczący
2	Ewa Nowak	Referent	Członek

8. Zobowiązuję Przewodniczącego Komisji inwentaryzacyjnej i Głównego księgowego do przeprowadzenia szkolenia członków Komisji i Zespołów spisowych, pracowników działu księgowości, a także osób materialnie odpowiedzialnych w zakresie przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych zgodnie z instrukcją inwentaryzacyjną.

9. Zobowiązuję Przewodniczącego Komisji inwentaryzacyjnej do pobrania od osób materialnie odpowiedzialnych „Oświadczeń” w sprawie kompletności ujęcia oraz odpowiedniego przygotowania do spisu inwentaryzowanych składników (wzór nr....).

10. Zobowiązuję kierownika działu administracyjnego do wydania przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej ostemplowanych i ponumerowanych arkuszy spisowych w dniu rozpoczęcia spisu.

11. W toku spisu Komisja dokonuje/nie dokonuje\* wyceny stanu zapasów.

12. Wycenę należy dokonać w cenach

.....

13. Składniki majątku niepełnowartościowe, nadmierne należy spisać na oddzielnych arkuszach.

14. Po zakończeniu spisu Komisja dokona/nie będzie dokonywać\* wyliczenia wstępnego.

15. Osoby materialnie odpowiedzialne zobowiązuje się do odpowiedniego uporządkowania mienia i ewidencji:

- oznaczenia wywieszkami, ułożenia według asortymentów, sprzymowania materiałów masowych,
- przeprowadzenia protokolarnej kasacji środków trwałych, narzędzi, odzieży i innych składników majątkowych oraz opracowania wymaganej dokumentacji księgowej (LT, LN itp.) do dnia spisów,
- uporządkowania ewidencji ilościowej środków trwałych i uzgodnienia jej z danymi wykazanymi w ewidencji księgowej, ewidencji składników majątku w użytkowaniu w kartach osobistego wyposażenia i innych urządzeniach ewidencyjnych.

16. Zawiesza się nieobecności wszystkich pracowników materialnie odpowiedzialnych, członków komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych w okresie, w którym przypadają czynności inwentaryzacyjne przewidziane harmonogramem spisów.

17. Po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej złoży niezwłocznie sprawozdanie końcowe z przebiegu inwentaryzacji.

18. Wyniki inwentaryzacji (rozpatrzone oraz rozliczone nadwyżki i niedobory zatwierdzone przez kierownika jednostki) winny być ujęte w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.

### §3

1. Zarządzam przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald na dzień 31 grudnia 20.... r.

a) należności (według stanu na dzień 30 listopada 20.... r.)

b) środków pieniężnych znajdujących się na rachunkach bankowych (na dzień 31 grudnia 20.... r.)

2. Do przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze potwierdzenia sald powołuję następujące osoby:

Lp.	Imię i nazwiska	Stanowisko	Funkcja
1	Janina Wielka	Księgowa	Przewodniczący
2	Ewa Nowak	Księgowa	Członek

### §4

1. Zarządzam przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze weryfikacji pozostałych aktywów i pasywów na dzień 31 grudnia 20 ..... r.

2. Do przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze weryfikacji powołuję następujące osoby:

<b>Lp.</b>	<b>Imię i nazwisko</b>	<b>Stanowisko</b>	<b>Funkcja</b>
1	Janina Wielka	Księgowa	Przewodniczący
2	Adam Zubek	Specjalista ds. inwestycji	Członek
3	Marek Bień	Radca prawny	Członek

### §5

1. Przeprowadzenie inwentaryzacji należy udokumentować protokołami podpisanymi przez osobę odpowiedzialną za prowadzenie danego konta, zespół spisowy i głównego księgowego.

2. Za sprawny, terminowy i prawidłowy przebieg czynności inwentaryzacyjnych odpowiedzialny jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

3. Nadzór nad prawidłowością, kompletnością i terminowością spisów inwentaryzacyjnych powierza się głównemu księgowemu.

4. Zarządzenie obowiązuje od dnia .....

5. Część integralną niniejszego zarządzenia stanowi Instrukcja inwentaryzacyjna, stanowiąca załącznik nr 1.

.....

Główny księgowy

.....

Kierownik jednostki

## Wzór nr.... Wykaz powołanych członków komisji inwentaryzacyjnej

<p>.....</p> <p><b>pieczęć jednostki</b></p> <p><b>Wykaz powołanych członków komisji inwentaryzacyjnej na okres od dnia ..... do odwołania</b></p>			
<p><b>Niniejszym powołuje na członków komisji inwentaryzacyjnej następujące osoby:</b></p>			
<b>Lp.</b>	<b>Imię i nazwisko</b>	<b>Stanowisko</b>	<b>Funkcja w komisji</b>
<b>1</b>			<b>przewodniczący</b>
<b>2</b>			<b>z-ca przewodniczącego</b>
<b>3</b>			<b>sekretarz</b>
<b>4</b>			<b>członek</b>
<b>5</b>			<b>członek</b>
<b>6</b>			<b>członek</b>
	<b>data</b>		<b>Kierownik jednostki</b>

## Wzór nr ..... Wykaz powołanych członków komisji spisowej

.....

pieczęć jednostki

**Wykaz powołanych członków Komisji spisowej na okres od dnia**

..... **do odwołania**

**Niniejszym powołuję na członków Komisji spisowej następujące osoby:**

Lp.	Pole spisowe		Spis na dzień	Termin od -do	Skład zespołu spisowego
	Nazwa	Nr			
				data	Kierownik jednostki

## INNY WZÓR:

### Zarządzenie wewnętrzne kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zawiera:

- ustalenie składu komisji inwentaryzacyjnej (z rozróżnieniem na przewodniczącego komisji i jego zastępcy, sekretarza oraz członków komisji inwentaryzacyjnej),
- podział całego spisu z natury na poszczególne pola spisowe {mogą to być itp. poszczególne wydziały, magazyny}, przydzielone do każdego z nich zespołów spisowych (z podaniem ich składu osobowego) oraz kontrolerów każdego z zespołów spisowych.

**ZARZĄDZENIE WEWNĘTRZNE NR ..... KIEROWNIKA  
JEDNOSTKI  
Z DNIA ..... 20... R.  
W SPRAWIE INWENTARYZACJI ROCZNEJ (OKRESOWO-  
OKOLICZNOŚCIOWEJ)**

Stosownie do postanowień instrukcji inwentaryzacyjnej z dnia ..... 20... r. oraz ustawy o rachunkowości, ustalam następujące zasady i techniki inwentaryzacji na rok kalendarzowy 20... .

1. Do składu komisji inwentaryzacyjnej od dnia .....do dnia..... powołuję następujące osoby:

<b>Lp.</b>	<b>Imię i Nazwisko</b>	<b>Stanowisko</b>	<b>Funkcja w komisji</b>
1.			Przewodniczący
2.			Z-ca przewodniczącego
3.			Sekretarz
4.			Członek
5.			Członek
6.			Członek

2. Do zespołów spisowych powołuję następujące osoby:

<b>Lp.</b>	<b>Pole spisowe</b>		<b>Spis na dzień</b>	<b>Terminy od – do</b>	<b>Skład zespołu spisowego</b>
	<b>Nazwa</b>	<b>Numer</b>			
1					Przewodniczący..... Członek..... Członek.....
2					Przewodniczący..... Członek..... Członek.....
3					Przewodniczący.....



					Członek.....
					Członek.....

3. Na kontrolerów spisowych powołuję:

Nr pola spisowego ..... stanowisko .....

Nr pola spisowego ..... stanowisko .....

4. Zmiana kontrolowanych pól spisowych może nastąpić na polecenie przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

5. W celu ustalenia stanów rzeczywistych (z natury) składników majątku inwentaryzowanych na podstawie obmiaru lub szacunku powołuję zespół w składzie:

..... stanowisko .....

..... stanowisko .....

6. Dla ustalenia wyceny niepełnowartościowych składników majątku powołuję zespół w składzie:

Przewodniczący ..... stanowisko .....

Członkowie ..... stanowisko .....

..... stanowisko .....

..... stanowisko .....

7. Terminarz czynności inwentaryzacyjnych określa harmonogram podany w załączniku do niniejszego zarządzenia (Wzór ....).

8. Zobowiązuje się przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i głównego księgowego do przeprowadzenia szkolenia i szczegółowego instruktażu członków komisji i zespołów spisowych, a także osób odpowiedzialnych materialnie oraz pracowników księgowości i kontrolerów spisowych, o sposobie przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych zgodnie z instrukcją inwentaryzacyjną.

9. Osoby materialnie odpowiedzialne zobowiązuje się do odpowiedniego uporządkowania mienia i ewidencji:

- oznaczenia wywieszkami, ułożenia według asortymentów, sprzymowania materiałów masowych,
- przeprowadzenia protokolarnej kasacji wycofanych z użytkowania lub zlikwidowanych fizycznie środków trwałych, narzędzi, odzieży i innych składników majątkowych oraz opracowania wymaganej dokumentacji księgowej do dnia spisów,
- uporządkowania ewidencji ilościowej środków trwałych oraz rzeczowych zapasów majątku obrotowego i uzgodnienia jej z danymi wykazanymi w ewidencji księgowej, ewidencji

składników majątku w użytkowaniu w kartach osobistego wyposażenia i innych urządzeniach ewidencyjnych.

10. Zawiesza się nieobecności (np. z tytułu urlopów) wszystkich pracowników materialnie odpowiedzialnych, członków komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych w okresie, w którym przypadają czynności inwentaryzacyjne przewidziane harmonogramem spisów.

11. Po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej złoży niezwłocznie sprawozdanie końcowe z przebiegu inwentaryzacji.

12. Wyniki inwentaryzacji (rozpatrzone oraz rozliczone nadwyżki i niedobory zatwierdzone przez kierownika jednostki) powinny być ujęte w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.

13. Dokumenty rozpatrzenia różnic inwentaryzacyjnych spisów rocznych powinny być dostarczone do głównego księgowego w terminach ustalonych w harmonogramie.

14. Za sprawny, terminowy i prawidłowy przebieg czynności inwentaryzacyjnych odpowiedzialny jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

15. Szczegółowe zasady i sposób wykonania czynności inwentaryzacyjnych określa przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej i główny księgowy w czasie instruktażu.

16. Nadzór nad prawidłowością, kompletnością i terminowością spisów inwentaryzacyjnych powierza się głównemu księgowemu.

17. Zarządzenie obowiązuje od dnia ..... 20... r. ....

główny księgowy

kierownik jednostki

.....

.....

data

## ➤ Harmonogram inwentaryzacji.

**W celu usprawnienia przeprowadzenia inwentaryzacji warto opracować harmonogram inwentaryzacji.**

**Harmonogram obejmuje wykaz czynności inwentaryzacyjnych, jakie kolejno powinny być podejmowane, na etapie przygotowawczym inwentaryzacji, jak i na etapie przeprowadzania inwentaryzacji.**

**W harmonogramie inwentaryzacji (wzór nr ...) podaje się terminy, tj. dni i godziny, przeprowadzenia określonych czynności inwentaryzacyjnych, z wyszczególnieniem:**

- momentu ich rozpoczęcia i zakończenia,
- osób (komórek) odpowiedzialnych za ich przeprowadzenie,
- miejsc *realizacji* tych czynności.

**Z punktu widzenia nadrzędnej zasady rachunkowości, zawartej w ustawie o rachunkowości, która zobowiązuje jednostki do rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, duże *znaczenie* ma zapewnienie właściwego dokumentowania przeprowadzanej inwentaryzacji, czyli wystawianie dowodów inwentaryzacyjnych (tj. *arkuszy spisowych, protokołów z potwierdzenia sald i weryfikacji, protokołów z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych*), spełniających wymogi w zakresie dowodów księgowych określone ustawą o rachunkowości.**

Odpowiedzialność za przeprowadzenie inwentaryzacji, w tym odpowiedniego jej udokumentowania, wynika pośrednio z wymogu prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

## **Wzór nr .... Harmonogram i terminarz inwentaryzacji**

<b>Harmonogram i terminarz inwentaryzacji na rok .....</b>			
<b>Czynność</b>	<b>Etap inwentaryzacji</b>	<b>Termin od..... do.....</b>	<b>Osoba odpowiedzialna</b>
<b>1 . Powołanie komisji inwentaryzacyjnej</b>	<b>Przygotowawczy</b>		<b>Kierownik jednostki</b>
<b>2. Powołanie i przeszkolenie zespołów (grup) spisowych</b>	<b>Przygotowawczy</b>		<b>Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej</b>
<b>3. Przygotowanie dokumentów inwentaryzacyjnych, narzędzi pomiaru</b>	<b>Przygotowawczy</b>		<b>Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej</b>
<b>4. Przygotowanie pola spisowego</b>	<b>Przygotowawczy</b>		<b>Osoba odpowiedzialna materialnie</b>
<b>5. Spis z natury</b>	<b>Właściwy</b>		<b>Członkowie zespołów spisowych, kontrolerzy</b>
<b>6. Wycena spisanych składników</b>	<b>Właściwy</b>		<b>Pracownik księgowości</b>
<b>7. Inwentaryzacja w drodze uzgodnienia sald</b>	<b>Właściwy</b>		<b>Pracownik księgowości</b>
<b>8. Inwentaryzacja w drodze porównania z dokumentacją księgową</b>	<b>Właściwy</b>		<b>Pracownik księgowości</b>
<b>9. Protokół różnic inwentaryzacyjnych</b>	<b>Opracowanie wyników</b>		<b>Członkowie komisji inwentaryzacyjnej</b>
<b>10. Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych</b>	<b>Opracowanie wyników</b>		<b>Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej</b>
<b>11 . Protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych</b>	<b>Sformułowanie wniosków</b>		<b>Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej</b>

12. Podjęcie decyzji w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych	Sformułowanie wniosków		Kierownik jednostki
13. Ujęcie różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczenie w księgach rachunkowych	Realizacja wniosków		Pracownik księgowości

**Dokumentację, w tym dokumentację inwentaryzacyjną, należy przechowywać w należyty sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem lub zniszczeniem.**

Dowody księgowe i dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się w siedzibie zarządu lub oddziału (zakładu) jednostki w oryginalnej postaci, w ustalonym porządku dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg, w podziale na okresy sprawozdawcze.

Roczne zbiory dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych oznacza się określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowych lat i końcowych numerów w zbiorze.

**Dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się co najmniej przez okres 5 lat.**

## ➤ Arkusze spisu z natury;

### Polecenie przeprowadzenia spisu z natury

Polecenie przeprowadzenia spisu z natury wyznacza jednoznacznie skład zespołu spisowego oraz pola spisowe z uwzględnieniem zakresu czasowego, w którym ma zostać przeprowadzony spis.

Wystawiane jest ono dla każdego z zespołów spisowych i stanowi dokument

**uprawniający członków wymienionych w poleceniu do przeprowadzenia spisu na określonym obszarze.**

**POLECENIE PRZEPROWADZENIA SPISU Z NATURY NR...../.....**

przez zespół spisowy w składzie:

1. ....
2. ....
3. ....

w polu (rejonie) spisowym .....

w okresie od ..... do .....

ewentualne specjalne polecenia .....

.....

data  
.....  
Główny Księgowy

.....  
Przewodniczący Komisji Inwentaryzacyjnej  
.....

**Podstawowym dokumentem inwentaryzacyjnym jest arkusz spisu z natury.**

**Arkusze te w momencie ich pobrania i ponumerowania są drukami ścisłego zarachowania, tzn. podlegają specjalnej ewidencji, kontroli i zabezpieczeniu.**

**Wzory arkuszy spisowych *nie zostały ustalone w obowiązujących***

**przepisach, ale zostały wypracowane przez praktykę.**

**Należy pamiętać, żeby arkusze spisowe spełniały wymogi dowodów księgowych.**

**Arkusze spisu z natury powinien posiadać cechy dowodu księgowego ustalone w ustawie o rachunkowości (art. 21 i 22 RachU).**

W związku z tym arkusze spisowe powinny posiadać elementy dowodu księgowego, a sposób dokonywania w nich poprawek powinien być zgodny z ustawą o rachunkowości.

## **Zasady wypełniania arkuszy spisowych**

**Arkusze spisowe traktuje się jako druki objęte ścisłą kontrolą i wydaje zespołom spisowym po uprzednim ponumerowaniu i zaparafowaniu przez upoważnioną osobę, za pokwitowaniem, do późniejszego rozliczenia po zakończeniu spisów.**

**Wpisu do arkusza spisowego należy dokonać bezpośrednio po ustaleniu stanu składnika.**

### **Niedozwolone jest pozostawianie niewypełnionych wierszy.**

**Przy wypełnianiu arkuszy należy stosować nazwy używane w księgowości lub symbole indeksu materiałowego oraz takie same jednostki miary, w jakich są ujmowane w ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej.**

**Ułatwia to rozliczenie inwentaryzacji i ustalenie różnic.**

**Błędy popełnione w arkuszach spisu można poprawiać wyłącznie przez skreślenie błędnego zapisu (tekstu lub liczby), tak aby pozostał on czytelny, a następnie wpisanie zapisu poprawnego.**

**Poprawka błędu powinna być potwierdzona podpisem przez osobę dokonującą spisu z natury. Jest to zgodne z zasadami określonymi w**

## ustawie w zakresie poprawiania błędów

Natomiast błędy powstałe np. przy wycenie arkuszy powinny być poprawione i podpisane przez osoby, którym powierzono wykonanie tej czynności.

Dokonywanie poprawek powinno znaleźć swoje odbicie w protokole opisowym z przebiegu inwentaryzacji, gdzie należy zamieścić uwagę odnośnie do dokonanej poprawki: *pozycja spisowa, powód dokonania poprawki, przez kogo.*

Arkusze spisu z natury zawierają dane niezbędne do późniejszego rozliczenia inwentaryzacji. Ponadto stanowią one dowód księgowy i jako takie powinny zawierać dane wymagane dla dowodów księgowych.

Arkusze spisowe sporządza się w dwóch egzemplarzach, a przy inwentaryzacjach zdawczo-odbiorczych - w trzech. *Oryginał otrzymuje księgowość, a kopię osoba materialnie odpowiedzialna, w której obecności winny być spisywane wszystkie składniki majątkowe.*

Arkusze spisowe wydawane są zespołom spisowym najczęściej na podstawie pokwitowania w ewidencji, którą prowadzi przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

Arkusze powinny być sporządzone oddzielnie dla każdej osoby materialnie odpowiedzialnej i dla każdego pola spisowego.

Zaleca się również prowadzenie odrębnych arkuszy spisu z natury dla: składników majątkowych dostarczonych w trakcie trwania spisu, składników niepełnowartościowych i zbędnych oraz obcych składników majątku.

Bezpośrednio pod ostatnią pozycją na arkuszu spisu z natury umieszcza



się adnotację: „Arkusz zawiera pozycję od 1 do ...”, natomiast niewy-  
pełnione wiersze należy wykreślić. Zespoły spisowe wypełniają wszystkie  
kolumny, z wyjątkiem kolumny „cena” i „wartość”, oraz podpisują arkusze i  
przedkładają do podpisania osobom materialnie odpowiedzialnym.

Arkusz wypełnia się w sposób trwały (np. długopisem) w dwóch lub trzech  
egzemplarzach.

**Oryginał przekazywany jest do księgowości (za pośrednictwem  
przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej), a kopie otrzymują osoby  
materialnie odpowiedzialne.**

W przypadku inwentaryzacji kasy dokumentem spisowym jest protokół kontroli  
kasy, w którym podaje się zestawienie walut i nominałów oraz liczbę banknotów i monet,  
kwoty częściowe i łączny stan gotówki w kasie.

**Jeżeli w czasie spisu stwierdzono składniki niepełnowartościowe, Komisja  
inwentaryzacyjna określa ich stan techniczny. Na podstawie takiej informacji  
kierownik jednostki może powołać komisję w celu likwidacji tych składników.**

### **Arkusze spisowe powinny zawierać poniższe elementy:**

- nazwę i numer kolejny arkusza (karty) spisu oraz ich oznaczenie uniemożliwiające ich zamianę, na przykład podpis przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej (wskazane jest, żeby arkusze spisowe były drukami ścisłego zarachowania),
- nazwę jednostki, której dotyczy spis z natury (nadruk lub pieczęć zawierającą nazwę jednostki),
- określenie metody inwentaryzacyjnej (roczna, doraźna),
- przedmiot inwentaryzacji,
- skład komisji inwentaryzacyjnej oraz inne osoby uczestniczące w spisie z natury,
- nazwę lub numer pola spisowego oraz określenie magazynu lub innego miejsca spisowego,
- data (godzina) rozpoczęcia i zakończenia spisu, tj. data i godzina rzeczywistego rozpoczęcia i zakończenia w danym dniu spisu, odrębnie dla każdego arkusza spisowego,

- data, na jaką przypada termin spisu; składniki spisuje się według stanu na 31 października, ale spisuje się je w okresie od 5 listopada do 10 listopada (daty rozpoczęcia i zakończenia spisu będą się więc różnić od daty, na którą przypada spis),
- numer kolejny pozycji arkusza spisu,
- szczegółowe określenie nazwy składnika majątku, w tym także symbol identyfikujący, na przykład numer inwentarzowy lub symbol indeksu,
- stosowaną jednostkę miary,
- ilość faktycznie stwierdzoną w czasie spisu z natury,
- cena za jednostkę i wartość wynikająca z przemnożenia ilości przez cenę jednostkową (podaje się cenę przyjętą do ewidencji zapasów, według której obciążono osobę odpowiedzialną, względnie wyceny dokonuje dział księgowości),
- wskazanie, na której pozycji spis zakończono,
- informacje dotyczące wrywkowej kontroli spisu: wyszczególnione pozycje poddane kontroli oraz identyfikację osób przeprowadzających kontrolę,
- imię i nazwisko osoby, której powierzono składniki majątku, oraz jej podpis złożony na dowód niezgłoszenia zastrzeżeń do ustaleń spisu z natury; w razie stosowania wspólnej odpowiedzialności pracowników - nazwiska i podpisy osób współodpowiedzialnych, uczestniczących w spisie, - podpisy członków zespołów spisowych.

**Przykład wzoru arkusza spisu z natury przedstawiono w załączniku nr ....**

### **Załącznik nr ..... Arkusz spisu z natury**

.....

(nazwa jednostki/pieczeń jednostki)

### **Arkusz spisu z natury nr ...**

Rodzaj inwentaryzacji:                      roczna/doraźna

Sposób przeprowadzenia: spis z natury

Przedmiot: .....

Skład komisji inwentaryzacyjnej: Inne osoby obecne przy spisie:

..... - przewodniczący. .... -

..... - członek komisji

Spis rozpoczęto dnia ..... o godz. .... zakończono ..... o godz. ....

Lp.	Symbol indeksu	Nazwa przedmiotu spisywanego	J.m.	Ilość spisana	Cena	Wartość	
1	2	3	4	5	6	7	8

Spis zakończono na pozycji.....

Nie zgłaszam uwag do ustaleń zawartych w niniejszym arkuszu spisu z natury.

Podpisy osób odpowiedzialnych za spisywane składniki majątkowe .....

Podpisy zespołu spisowego.....

Podpis osoby wyceniającej .....

**Zakończenie spisu z natury polega na tym, że po wpisaniu ostatniej inwentaryzowanej pozycji składnika następuje zakończenie arkusza spisowego poprzez wpisanie adnotacji - poniżej ostatniej pozycji - „spis zakończono na pozycji nr....”.**

Daty i podpisy członków komisji i osób odpowiedzialnych następują na końcu arkusza spisowego. Osoby materialnie odpowiedzialne powinny złożyć oświadczenia końcowe, że wszystkie składniki zostały objęte spisem i osoby te

nie wnoszą zastrzeżeń do kompletności spisów i do pracy zespołu spisowego (wzór nr ...).

W przypadku gdy osoby te zgłoszą zastrzeżenia, należy je udokumentować w formie pisemnej i zapisać w sprawozdaniu z inwentaryzacji.

## **KSR nr 2 - C. Udokumentowanie spisu z natury**

### **Arkusze spisowe**

65. Zespół spisowy ujmuje bieżąco wyniki dokonanych w toku spisu z natury pomiarów stanu poszczególnych składników zapasów, w tym szacunkowych, w arkuszach spisowych.

**Formularz arkusza spisowego zawiera co najmniej następujące dane:**

a) w nagłówku:

- nazwę jednostki,
- numer kolejny arkusza, jeżeli nie został on z góry nadany,
- identyfikację (nazwę lub numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu, z ewentualnym wskazaniem, że chodzi o zapasy obce lub zapasy o obniżonej przydatności gospodarczej,
- datę spisu oraz godzinę rozpoczęcia i zakończenia spisu,
- skład zespołu spisowego.

b) w tabeli z polami wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem:

- liczby porządkowej spisywanej pozycji (na każdym polu spisowym spisywane pozycje numerowane są kolejno),
- identyfikacji spisywanego asortymentu (nazwy, symbolu – indeksu lub kodu, ewentualnie bliższego określenia spisywanego składnika),
- jednostki miary i jeżeli to konieczne – jednostki miary stosowanej w bieżącej ewidencji księgowej,
- stanu ilościowego, a ewentualnie także ceny jednostkowej i wartości zapasu, co jest nieodzowne w razie spisu z natury:
  - ✓ towarów i opakowań objętych tylko ewidencją wartościową;
  - ✓ zapasów objętych tylko bieżącą ewidencją ilościową lub
  - ✓ zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową

oraz

– uwagi (np. ocena przydatności gospodarczej, dokonanie ponownego spisu, obecność kontrolera spisowego lub biegłego rewidenta).

c) w zakończeniu:

– zaznaczenie ostatniej pozycji arkusza spisowego kończącego spis na danym polu spisowym następuje przez wpisanie pod ostatnią pozycją arkusza dotyczącego danego pola spisowego treści: „*Spis zakończono na pozycji....*” z podaniem jej numeru albo przez zakreślenie wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją; jeśli dokonywano poprawek to wymienia się je z podaniem numeru pozycji, np. w formie adnotacji „*W arkuszach spisowych dokonano poprawek (parafowanych) w następujących pozycjach...*”,

– podpisy wszystkich członków zespołu spisowego,

– podpis osoby odpowiedzialnej lub osoby ją reprezentującej oraz jej ewentualne uwagi (zastrzeżenia); jeżeli osoba odpowiedzialna nie bierze udziału w spisie, w arkuszu dokonuje się stosownej adnotacji.

Jeżeli ustala się i wykazuje różnice inwentaryzacyjne w arkuszach spisowych, wymagają one dodatkowej rozbudowy.

**66.** Każdy arkusz spisowy wypełnia się w sposób czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc, a w razie ich wystąpienia lub pustych końcówek zakreśla się je, aby uniemożliwić dopiski. Nie zaleca się robienia notatek jako podstawy do późniejszego wypełnienia arkuszy.

***Warunki sporządzania arkusza w wersji elektronicznej opisano w pkt. 71.***

**67.** W przypadku, **gdy system informatyczny zapewnia wydruk arkuszy spisowych przed rozpoczęciem spisu, powinny być zachowane wymagania opisane w punkcie 65.** Niemniej posługiwanie się w czasie spisu z natury arkuszami spisowymi z uprzednio wypełnionymi cechami identyfikującymi spisywane składniki zapasów może wpływać ujemnie na poprawność przeprowadzenia spisu, gdyż najczęściej następuje on według wynikającej z arkuszy kolejności składników, co przeczy zasadzie systematycznego spisu z natury. Jednostka powinna rozważyć, czy udostępnienie informacji o asortymencie nie wpłynie negatywnie na wiarygodność spisu. **Podawanie w wydrukach arkuszy spisowych stanu ewidencyjnego zapasów podważa rzetelność spisu.**

**Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów**

**68.** Dokumenty spisowe wypełnia się w sposób uniemożliwiający modyfikację zapisów. Drobne pomyłki i błędy można poprawiać przez skreślenie dotychczasowej treści z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, wpisanie właściwej treści, podpisanie poprawki przez zespół spisowy i osobę odpowiedzialną oraz umieszczenie daty (art. 22 ust 3 i art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy). W pozostałych wypadkach skreśla się błędny zapis i dokonuje poprawnego zapisu w odrębnej pozycji arkusza spisowego. Przy skreśleniu członkowie zespołu spisowego podpisują się i wskazują pozycję, w której figuruje poprawny zapis. Nie jest dopuszczalne dokonywanie poprawek z użyciem korektorów, zamazywań lub w inny sposób, który uniemożliwia odczytanie treści pierwotnego zapisu.

## Składniki majątku zbędne, uszkodzone i niepełnowartościowe

**Składniki niepełnowartościowe (uszkodzone, zniszczone itp.) zazwyczaj spisuje się na odrębnych arkuszach spisowych.** Spis z natury może być także prowadzony jednocześnie na kilku oddzielnych arkuszach spisowych, do których wpisuje się np.:

- własne składniki pełnowartościowe,
- własne składniki niepełnowartościowe (zbędne, nieprzydatne, uszkodzone, niemodne),
- obce składniki pełnowartościowe i niepełnowartościowe, zamieszczając odpowiednie uwagi.

## **Protokół wyceny zapasów niepełnowartościowych**

**Protokół ten powinien umożliwić jasne ustalenie zakresu uszkodzeń lub zniszczeń. Zamieszcza się w nim wartość aktywów po deprecjacji. Przyczyny uszkodzeń czy zniszczeń, wymienia się przy każdym z przecenionych składników majątku.** Dokument ten jest sporządzany i podpisywany przez komisję powołaną do wyceny niepełnowartościowych składników majątku.

Podpisy oraz ewentualne uwagi składają również osoby materialnie odpowiedzialne za przecenione składniki majątku.

Jeśli zostały zinwentaryzowane składniki niepełnowartościowe, tj. spisane na arkuszu spisowym, należy dodatkowo sporządzić protokół wyceny tych składników (wzór ....).

## PROTOKÓŁ WYCENY ZAPASÓW NIEPEŁNOWARTOŚCIOWYCH

Protokół wyceny zapasów niepełnowartościowych ujętych w arkuszu spisowym nr ..... z dnia ..... dokonanej w dniu .....

Członkowie zespołu spisowego (deprecjonującego):

.....  
(nazwisko i imię)

.....  
(nazwisko i imię)

Lp.	Symbol indeksu (cecha, numer)	Nazwa (określenie) przedmiotu	Jednostki miary	Ilość	Cena ewidencyjna	Wartość (7=5*6)	Zakres uszkodzenia, zniszczenia	Cena obniżona	Wartość po deprecjacji	Przyczyny uszkodzenia	Uwagi (np. proponowane)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Razem											

.....  
Osoby odpowiedzialne materialnie

.....  
Zespół deprecjonujący

.....  
Zatwierdzam, data

.....  
podpis

## ➤ Ewidencja arkuszy spisu z natury

Ewidencja arkuszy spisu z natury powinien zawierać *ilość, numery oraz niezbędne daty dotyczące arkuszy wydanych, zwróconych oraz przekazanych do wyceny i rozliczenia w komórce księgowości.*

W ewidencji druków ścisłego zarachowania, jakimi są arkusze spisu z natury, znajdują się także pokwitowania odbioru tych arkuszy.

**SPRAWOZDANIE ZESPOŁU SPISOWEGO ..... DOTYCZĄCE  
PRZYGOTOWANIA I PRZEBIEGU SPISU Z NATURY  
W POLU SPISOWYM .....  
DOKONANEGO W OKRESIE .....**

Skład zespołu spisowego (imiona i nazwiska członków) .....

.....

1. Rozliczenie pobranych arkuszy spisowych:
  - a) pobrano w dniu ..... arkuszy od numeru ..... do numeru .....
  - b) wykorzystano arkuszy ..... o numerach .....
  - c) zwraca się arkusze czyste ..... o numerach .....
  - d) zwraca się arkusze anulowane i zniszczone ..... o numerach .....
2. Uwagi do przygotowania inwentaryzacji .....
3. Uwagi do przebiegu inwentaryzacji .....
4. Składniki uszkodzone, zniszczone, nieprzydatne .....
5. Zabezpieczenie składników przed psuciem, kradzieżą z włamaniem, pożarem, zalaniem itp. ....
6. Inne uwagi .....
7. Wnioski i spostrzeżenia .....

.....

Data

podpisy osób  
odpowiedzialnych

podpisy członków  
zespołu



## e) Protokół inwentaryzacji kasy;

### Spis z natury środków pieniężnych i papierów wartościowych

#### Środki pieniężne znajdujące się w jednostce obejmują:

- gotówkę w kasie (banknoty i monety) w walucie polskiej i obcej,
- inne środki pieniężne (np. weksle i czeki obce płatne do trzech miesięcy),
- metale szlachetne (złoto, srebro, platyna), o ile nie są *zaliczane* do rzeczowych składników majątku trwałego.

Inwentaryzacja w drodze spisu z natury środków pieniężnych polega na ustaleniu ich rzeczywistego stanu (*wartości nominalnej*) oraz *porównaniu ze stanem wynikającym z raportów kasowych i ksiąg rachunkowych*.

**Spis z natury środków pieniężnych polega na przeliczeniu przez zespół spisowy w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej wszystkich środków pieniężnych znajdujących się w kasie.**

Bilon znajdujący się w opakowaniach może być wyceniony przez przeliczenie opakowań z uwzględnieniem ich zawartości, pod warunkiem że opakowanie jest oryginalne (w stanie nienaruszonym), a ilość i rodzaj środków pieniężnych znajdujących się w tych opakowaniach były sprawdzane wyrywkowo w trakcie spisu.

Podczas inwentaryzacji kasy spisywane są również posiadane weksle i czeki obce. Sprawdza się ich ilość i wartość nominalną, a także terminy ich płatności. *Dane te wpisuje się do protokołu.*

**Ponadto Komisja spisowa powinna sprawdzić jednocześnie przestrzeganie zasad obrotu kasowego w danej jednostce, a w szczególności:**

- 1) prawidłowość zabezpieczenia pomieszczenia kasowego oraz przechowywania gotówki (kraty, instalacje alarmowe, sprawność ich działania, kasy pancerne, sejfy),
- 2) zabezpieczenie kluczy zapasowych do kasy,
- 3) przestrzeganie pogotowia kasowego (jeżeli jest ustalone),
- 4) prawidłowość zabezpieczeń środków pieniężnych w drodze z banku do kasy i odwrotnie,
- 5) prawidłowość udokumentowania przychodów i rozchodów gotówki w kasie i ujęcia ich w raporcie kasowym,
- 6) prawidłowość prowadzenia raportów kasowych, w tym dla walut obcych,
- 7) ustalenie, czy kasjer potwierdził na piśmie przyjęcie odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie.

**Z inwentaryzacji kasy sporządza się protokół, w którym wyszczególnia się posiadane w danym dniu środki pieniężne, podając ich ilość i wartość. Do protokołu można również wpisać uwagi zespołu spisowego dotyczące ochrony środków pieniężnych, ich zabezpieczenia itp. (wzór nr ..).**

**Wzór nr .....** Protokół z inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie

.....

pieczęć jednostki

**Protokół nr.....**  
**z inwentaryzacji gotówki w kasie**

przeprowadzonej w dniu .....20.... r. od godz. .... do godz.

.....

przez zespół spisowy powołany zarządzeniem dyrektora nr..... z dnia

.....

w składzie:

1) przewodniczący.....

2) członek

.....

3) członek

.....

Inwentaryzację przeprowadzono w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej

.....

W toku inwentaryzacji stwierdzono:

1. Faktyczny stan gotówki w kasie: ..... zł

z tego:

a) gotówka

..... x ..... = ..... zł

..... x ..... = .....zł

..... x ..... = .....zł

..... x ..... = .....zł

..... x ..... = .....zł

..... x ..... = ..... zł

..... x ..... = ..... zł

b) inne środki pieniężne ..... zł

weksel ..... x ..... = ..... zł

czek ..... x ..... = ..... zł

c) razem (a + b) ..... zł

2. Stan środków wg ostatniego raportu kasowego

nr 12/20 .... r. z dnia .....: ..... zł

3. Różnica inwentaryzacyjna: ..... zł

4. Numer ostatniego dowodu: KP: .....

KW: .....

5. Stan depozytów przechowywanych w kasie oraz ich zgodność (bądź niezgodność) z ewidencją:.....

6. Uwagi dotyczące stanu zabezpieczenia kasy oraz pomieszczenia, w którym znajduje się kasa:.....

Protokół niniejszy sporządzono w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden pozostawiono w kasie.

W związku z ustaleniami zawartymi w niniejszym protokole osoba materialnie odpowiedzialna nie wniosła zastrzeżeń/wniosła następujące zastrzeżenia\*:

Zespół spisowy:

1) .....

2) .....

3) .....

.....  
osoba materialnie odpowiedzialna

\* **niepotrzebne skreślić**

### **Wycena środków pieniężnych obejmuje:**

- krajowe środki pieniężne - według wartości nominalnej,
- zagraniczne środki pieniężne - na dzień bilansowy - po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

W jednostkach prowadzących kupno i sprzedaż walut obcych wyceny tych walut dokonuje się po kursie, po którym nastąpił ich zakup (jednak - w wysokości nie wyższej od obowiązującego na dzień bilansowy średniego kursu dla danej waluty obcej ustalonego przez Narodowy Bank Polski)<sup>11</sup>.

### **Papiery wartościowe w postaci materialnej obejmują m.in.:**

- akcje,
- obligacje,
- czek i weksle obce,
- bony skarbowe lub oszczędnościowe itp.

Papiery wartościowe w postaci materialnej znajdujące się w jednostce należy objąć spisem z natury na koniec każdego roku obrotowego (papiery wartościowe przechowywane przez inne jednostki, np. banki lub biura maklerskie, podlegają inwentaryzacji drogą uzgodnienia sald, natomiast w postaci zdematerializowanej - drogą weryfikacji).

Przeprowadzony spis z natury powinien przede wszystkim potwierdzić istnienie papierów wartościowych. Spisując posiadane papiery wartościowe, należy podać szczegółowe informacje odnośnie do:

- rodzaju papieru wartościowego (np. czek, weksle, obligacje),
- spisanej ilości,
- wartości nominalnej,
- daty wykupu itp.

## **Protokół inwentaryzacji kasy;**

**Protokół ten zawiera odniesienia do składu komisji inwentaryzacyjnej i szczegółowych ustaleń tej komisji, zwłaszcza w zakresie niezbędnych zabezpieczeń w zakresie**

## przechowywania i magazynowania kasy.

W protokole inwentaryzacyjnym znajduje się nie tylko spis będących w kasie banknotów, monet i innych wartości pieniężnych, ale także druków ścisłego zarachowania (KP, KW, RK).

W przypadku stwierdzenia niedoborów lub nadwyżek w protokole znajduje się ich opis wraz z domniemanymi przyczynami ich zaistnienia. Oprócz członków zespołu spisowego pod protokołem swój podpis umieszcza także kasjer odpowiedzialny za kasę, której spis ten dotyczy.

**Za prawidłowe zabezpieczenie mienia jednostki, a więc i za prawidłową organizację gospodarki kasowej, zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.**

Zatem to kierownik jednostki decyduje o tym, komu zostanie powierzone prowadzenie kasy.

**Środki pieniężne w kasie, tak jak pozostałe składniki majątku obrotowego jednostki *podlegają okresowej inwentaryzacji*, w wyniku której mogą zostać ujawnione niedobory lub nadwyżki środków pieniężnych.**

Osoba, której powierzono prowadzenie kasy (kasjer) odpowiedzialna jest za stan gotówki w kasie i prawidłowość przeprowadzanych operacji kasowych.

W niniejszym dokumencie przedstawimy zasady ewidencji i rozliczania różnic inwentaryzacyjnych powstałych w środkach pieniężnych, a także rozliczania osób odpowiedzialnych za powierzone mienie.

## **Powierzenie kasy trzeba udokumentować**

**Odpowiedzialność materialna za powierzone mienie to szczególny rodzaj odpowiedzialności pracowniczej uregulowany w art. 124-127 Kodeksu pracy.**

**Odpowiedzialność ta dotyczy pracowników, którym powierzono mienie z obowiązkiem zwrotu albo do wyliczenia się.**

**Pracodawca powierzający pracownikom mienie ma obowiązek zadbać o odpowiednie udokumentowanie tego faktu. *Brak możliwości wykazania, że mienie faktycznie zostało powierzone, a odpowiedzialność przyjęta, utrudnia ewentualne dochodzenie odszkodowania w przypadku powstania niedoboru.***

**Powierzenie pracownikowi mienia może nastąpić w drodze:**

- podpisania umowy o odpowiedzialności materialnej,
- podpisania deklaracji lub oświadczenia.

**Jeśli mienie dobrze chronione, to kasjer nie odpowiada**

Osoba odpowiedzialna materialnie, pomimo podpisanej umowy lub złożonego oświadczenia, może skutecznie zwolnić się z odpowiedzialności, jeśli wykaże, że szkoda powstała z przyczyn od niej niezależnych.

**Należy tu zwrócić uwagę na przepisy rozporządzenia Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 września 2010 r. w sprawie wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne (t.j. Dz.U. z 2016 , poz.793).**

**Obwieszczenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 2 maja 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w sprawie wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne**

**(Dz.U. z 2016r.,poz.793)**

**Rozporządzenie to określa obowiązki przedsiębiorców i kierowników jednostek w zakresie ochrony wartości pieniężnych.**

Zgodnie z § 2 rozporządzenia przedsiębiorcy i kierownicy innych jednostek organizacyjnych, w celu ochrony wartości pieniężnych, są obowiązani zapewnić bezpośrednią fizyczną ochronę budynków, pomieszczeń i pojazdów przeznaczonych do ich przechowywania lub transportu lub wykonać techniczne zabezpieczenie tych budynków, pomieszczeń i pojazdów.

Zabezpieczenie techniczne musi posiadać odpowiednią klasę odporności na włamanie.

## Obowiązkowo inwentaryzacja

Prawidłowy nadzór nad gospodarką kasową powinien polegać m.in. na przeprowadzaniu przez kierownika jednostki lub przez osoby przez niego wyznaczone kontroli kasy, w tym okresowej inwentaryzacji środków pieniężnych.

**Obowiązek inwentaryzowania środków pieniężnych na ostatni dzień każdego roku obrotowego wynika z art. 4 ust. 3 pkt 3 oraz art. 26 i art. 27 ustawy o rachunkowości.**

Niezależnie jednak od zapisów ustawowych środki pieniężne w kasie powinny być inwentaryzowane:

- przy zmianie osoby odpowiedzialnej za powierzone jej mienie (kasjera),
- w dowolnym czasie według decyzji kierownika jednostki,
- w sytuacjach losowych (kradzież, pożar itp.).

Inwentaryzacja w drodze spisu z natury środków pieniężnych polega na ustaleniu rzeczywistego stanu (wartości nominalnej) przez ich policzenie oraz porównanie tak ustalonego stanu ze stanem księgowym, a następnie obliczeniu, wyjaśnieniu i rozliczeniu różnic między stanem księgowym a rzeczywistym. Inwentaryzację kasy przeprowadza zespół spisowy i w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej przelicza wszystkie środki pieniężne znajdujące się w kasie. Z inwentaryzacji kasy sporządza się protokół.

**W przypadku stwierdzenia niedoborów lub nadwyżek *w protokole należy dokonać ich opisu wraz z domniemanymi przyczynami ich zaistnienia*. Komisja powinna ponadto potwierdzić w protokole sprawdzenie zabezpieczenia kasy i zabezpieczenia pomieszczeń kasowych (*klucze zapasowe, instalacje alarmowe itp.*).**

Protokół powinien zostać sporządzony w dwóch egzemplarzach, z których jeden zostaje przekazany kasjerowi.



## Ewidencja księgowa niedoborów i nadwyżek

Do ewidencji wartości stwierdzonych niedoborów, szkód i nadwyżek w składnikach majątku jednostki przeznaczony jest konto 240 "Pozostałe rozrachunki" w analityce "Rozliczenie niedoborów i nadwyżek". Na koncie tym ujmowane są także roszczenia z tytułu niedoborów i szkód wobec osób materialnie odpowiedzialnych - w przypadku decyzji o uznaniu ich za zawinione.

### Ujęte na koncie 240 niedobory środków pieniężnych mogą stanowić:

- **niedobory niezawinione, obejmujące w szczególności:**

- niedobory powstałe wskutek zdarzeń losowych,
- niedobory pozorne spowodowane błędami w ewidencji przychodów lub rozchodów albo popełnionymi w trakcie inwentaryzacji.

- **niedobory zawinione, powstałe np.** na skutek zaniedbania przez konkretne osoby obowiązków właściwego zabezpieczenia mienia, nadzoru, zniszczenia, przywłaszczenia itd.

W zależności od decyzji kierownika jednostki niedobory zawinione mogą:

- **nie podlegać dochodzeniu od osób materialnie odpowiedzialnych - wówczas następuje odpisanie ich wartości w ciężar odpowiednich kosztów (strat), albo**
- **stanowiąc przedmiot roszczenia wobec osób materialnie odpowiedzialnych.**

Należy podkreślić, iż zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości ujawnione w wyniku inwentaryzacji *niedobory i nadwyżki powinny zostać wyjaśnione i rozliczone w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadła inwentaryzacja.*

Ewidencja analityczna prowadzona do konta 240 "Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek" powinna umożliwiać:

- wyodrębnienie ujawnionych niedoborów i nadwyżek składników majątku, w tym według osób materialnie odpowiedzialnych za ich stan,
- prawidłowe rozliczenie ujawnionych niedoborów i nadwyżek.

„ *Inwentaryzacja gotówki oraz innych walorów znajdujących się w kasach (czeki, weksle, bony, inne składniki) podlega ujęciu w protokołach inwentaryzacji kasy.*

**Podczas inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie komisja**

**inwentaryzacyjna sprawdza nie tylko stan gotówki w kasie, ale także przestrzeganie przyjętych w jednostce zasad obrotu gotówkowego, a w szczególności:**

- 1) *prawidłowość zabezpieczenia pomieszczenia kasowego oraz przechowywania gotówki,*
- 2) *przestrzeganie pogotowia kasowego, jeżeli jest ustalone,*
- 3) *prawidłowość zabezpieczenia środków pieniężnych w drodze z banku do kasy i z kasy do banku,*
- 4) *prawidłowość udokumentowania przychodów i rozchodów gotówki w kasie i ujęcia ich w raporcie kasowym,*
- 5) *prawidłowość prowadzenia raportów kasowych,*
- 6) *ustalenie, czy kasjer potwierdził na piśmie przyjęcie odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie. „*

## **PROTOKÓŁ INWENTARYZACJI KASY**

Inwentaryzacji dokonano w kasie ..... w dniu .....  
przez zespół spisowy w składzie:

Przewodniczący : .....

Członek: .....

Członek: .....

w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej .....

### 1. Stan gotówki w kasie:

waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
waluta .....	kwota .....	kwota w zł .....
		razem kwota w zł .....

2. Saldo kasowe na dzień ..... według raportu kasowego .....  
z dnia ..... zł .....

3. Nadwyżka/niedobór ..... zł .....

4. Ostatni numer raportu kasowego .....  
Ostatni numer dowodu KP .....  
Ostatni numer dowodu KW .....

5. Wyjaśnienia przyczyn powstania nadwyżki/niedoboru .....

6. Uwagi dotyczące zabezpieczenia kasy oraz pomieszczeń, w których znajduje się kasa .....

Protokół niniejszy sporządzono w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden pozostawiono w kasie.

.....

Osoba odpowiedzialna materialnie

.....

Członkowie zespołu spisowego

.....

Podpis

.....

Podpisy

## **f) Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej przed inwentaryzacją;**

**Oświadczenie to w praktyce najczęściej zawiera informacje przedstawione w załączniku nr 1.**

## **Załącznik nr 1. Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej**

Oświadczam niniejszym, jako osoba odpowiedzialna za powierzone mienie w magazynie ..... że wszystkie dowody przychodu i rozchodu składników majątku objętych spisem z natury, otrzymane i wystawione do czasu rozpoczęcia spisu, zostały ujęte w prowadzonej przeze mnie ewidencji i przekazane do księgowości:

- ostatni dowód przychodu nr ..... z dnia .....
- ostatni dowód rozchodu nr ..... z dnia .....
- ostatni raport magazynu nr ..... z dnia .....

Prowadzona przeze mnie ewidencja została uzgodniona w księgowości według stanu na dzień ..... a występujące niezgodności zostały wyjaśnione i usunięte.

Nie zgłaszam innych okoliczności mogących mieć wpływ na wynik wyliczenia.

Zgłaszam niżej wskazane okoliczności wymagające dodatkowego uwzględnienia:.....

Oświadczam jednocześnie, że nie wnoszę zastrzeżeń do składu osobowego komisji wyznaczonej do przeprowadzenia spisu.

Oświadczenie niniejsze zostało złożone w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymała Komisja, drugi pozostał w aktach magazynu.

..... dnia .....

*(nazwisko i imię oraz podpis osoby odpowiedzialnej)*

## Wzór..... Oświadczenie osób materialnie odpowiedzialnych

.....

Pieczętka jednostki

### Oświadczenie

Niniejszym oświadczam, że:

1. Przychody i rozchody składników majątkowych powierzonych mojej pieczy zostały udokumentowane odpowiednimi dowodami.
2. Wszystkie dowody przychodu i rozchodu zostały przekazane do odpowiednich komórek organizacyjnych - zgodnie z obiegiem dokumentów wewnętrznych.
3. Obroty ewidencji szczegółowej (ilościowej) oraz stany na dzień ..... 20... r. zostały uzgodnione z ewidencją ilościowo-wartościową.
4. Urządzenia ewidencji szczegółowej (ilościowej) inwentaryzowanych składników zostały zabezpieczone w sposób uniemożliwiający korzystanie z nich w czasie spisu poprzez  
.....  
.....
5. Zabezpieczone urządzenia mogą być w czasie spisu udostępnione na polecenie przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.
6. Rzeczowe składniki majątkowe powierzone mojej pieczy są przygotowane do spisu z natury, właściwie posegregowane, ułożone oraz odpowiednio oznakowane.

....., dnia .....

.....  
(nazwisko i imię osoby przejmującej  
na przechowywanie )

.....  
( nazwisko i imię oraz podpis  
osoby odpowiedzialnej)

.....  
( nazwisko i imię oraz podpis  
osoby odpowiedzialnej)

## **g) Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej po rozliczeniu inwentaryzacji;**

**Po przeprowadzonej inwentaryzacji drogą spisu z natury należy złożyć oświadczenie końcowe stwierdzające, że:**

- osoba odpowiedzialna materialnie nie rości pretensji co do poprawności przeprowadzenia spisu,
- wszystkie składniki majątku zostały w obecności osoby odpowiedzialnej materialnie prawidłowo przeliczone, przemierzone, przeważone i ujęte do spisu.

**Oświadczenie to zostaje sporządzone bezpośrednio po zakończeniu spisu w obszarze, za który odpowiedzialna jest osoba składająca oświadczenie. Zarówno oświadczenie wstępne jak i oświadczenie końcowe są bardzo przydatne dla pracodawcy przy dochodzeniu ewentualnych roszczeń od osoby materialnie odpowiedzialnej.**

.....

*(Nazwa jednostki – pieczęć)*

### **Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej po inwentaryzacji**

1. Oświadczam, że brałem(am) czynny udział w inwentaryzacji powierzonych mojej osobie składników majątkowych w .....

*(nazwa i adres placówki)*

w dniu .....

i stwierdzam, że spisem z natury objęto wszystkie składniki majątkowe, zgodnie z zakresem przedmiotowym określonym w zarządzeniu kierownika jednostki z dnia .....

2. Oświadczam, że w arkuszach spisu z natury objęto wszystkie, znajdujące się w placówce, składniki rzeczowe, będące na jej stanie.

3. Nie wnoszę żadnych uwag i zastrzeżeń do pracy Komisji Inwentaryzacyjnej (Zespołu Spisowego).

4. Nie wnoszę zastrzeżeń do wyceny składników majątkowych i do wyniku wstępnej wyceny.

5. Wnoszę uwagi do .....

..... data .....

*(miejsowość)*

.....  
*(imię i nazwisko, podpis osoby materialnie odpowiedzialnej)*

## Wzór . Oświadczenie osób materialnie odpowiedzialnych

.....  
( nazwisko i imię)

.....  
( funkcja)

..... dnia .....

### Oświadczenie

Oświadczam, jako osoba materialnie odpowiedzialna za powierzone mi mienie, że nie roszczę żadnych pretensji i nie wnoszę uwag do komisji inwentaryzacyjnej w zakresie ilości i jakości zinwentaryzowanych składników majątkowych.

Wszystkie składniki majątku znajdujące się w

.....  
zostały w mojej obecności spisane w arkuszach spisowych od numeru

..... do numeru ..... i nie zgłaszam zastrzeżeń do komisji inwentaryzacyjnej.

.....

Podpis osoby materialnie odpowiedzialnej

## ➤ Spis z natury środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji

Za środki trwałe uważa się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

### **Zalicza się do nich w szczególności:**

- 1) nieruchomości - w tym grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów, budynki, budowle, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, w tym zakwalifikowane jako inwestycje w nieruchomości,
- 2) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- 3) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- 4) inwentarz żywy.

Do środków trwałych zalicza się także środki trwałe używane na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze, jeżeli spełnione są warunki określone w ustawie .

**Każdy środek trwały, jako pojedynczy obiekt inwentarzowy, posiada swój numer nadany według tzw. **Klasyfikacji Środków Trwałych oraz dodatkowy numer - kolejny numer wpisu do książki inwentarzowej (lub innej ewidencji). Tym numerem środek trwały powinien być w sposób trwały oznaczony.****

Za środki trwałe w budowie uważa się zaliczone do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

**Należy podkreślić, iż procedurom inwentaryzacyjnym przewidzianym w ustawie dla środków trwałych od 1 stycznia 2009 r. podlegają również inwestycje w nieruchomości.**

W związku z tym zasady inwentaryzowania środków trwałych odnoszą się także do inwestycji w nieruchomościach.



**Przez inwestycje w nieruchomościach należy rozumieć nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznej.**

**Celem inwentaryzacji środków trwałych lub inwestycji w nieruchomościach (która nie zawsze może być przeprowadzona drogą spisu z natury) jest:**

- 1) ustalenie ich rzeczywistego stanu - ilości, klasyfikacji, oznaczenia i miejsca, w którym się znajdują,
- 2) ustalenie własności składników majątkowych, w szczególności nieruchomości i gruntów (grunty inwentaryzowane są metodą weryfikacji),
- 3) ustalenie środków trwałych obcych (w leasingu, dzierżawie), które należy spisać na oddzielnym arkuszu spisowym, a o ich stanie zawiadomić właściciela,
- 4) określenie środków trwałych przeznaczonych do likwidacji, nieprzydatnych, niewykorzystywanych, zbędnych,
- 5) określenie środków trwałych faktycznie nieużywanych wskutek zaprzestania działalności, na potrzeby której te składniki były kupowane,
- 6) ustalenie tzw. niskocennych środków trwałych, które jednostka amortyzowała jednorazowo w momencie przekazania ich do używania,
- 7) ujawnienie wykonanych modernizacji (metoda weryfikacji z wyjątkiem maszyn i urządzeń będących środkami w budowie),
- 8) ustalenie środków trwałych - maszyn i urządzeń - wchodzących w skład środków trwałych w budowie,
- 9) ustalenie środków trwałych oddanych w najem lub dzierżawę.
- 10) rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych.

## **Inwentaryzacja środków trwałych w budowie obejmuje:**

- 1) maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie - drogą spisu ich ilości z natury,
- 2) pozostałe środki trwałe w budowie - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników.

**Obowiązek spisu z natury dotyczy również tych środków trwałych, które zgodnie z przepisami o rachunkowości jednostka odpisała jednorazowo w koszty w momencie przekazania ich do używania.**

**Są one ujęte w ewidencji bilansowej, więc należy je inwentaryzować na zasadach i z częstotliwością określonych w ustawie.**

**Inwentaryzacją w drodze spisu z natury powinny być objęte również środki trwale stanowiące własność innych jednostek, ale używane przez jednostkę na podstawie umów najmu lub dzierżawy.**

Obowiązek powyższy wynika z ustawy o rachunkowości. Jednostki objęte ustawowym obowiązkiem sporządzają spis tych składników na odrębnych arkuszach i powiadamiają o wyniku spisu ich właściciela.

**W przypadku jednak gdy wdzierżawiający (wynajmujący) środki trwale nie otrzymał od dzierżawcy (najemcy) informacji o wynikach spisu z natury, należy zinwentaryzować te środki trwale drogą uzyskania potwierdzeń stanu takich aktywów. Wówczas jednostka występuje do kontrahentów o dokonanie pisemnego potwierdzenia rodzaju i ilości powierzonych im środków trwałych.**

Technika spisu z natury środków trwałych polega na stwierdzeniu, że faktycznie istnieją, ustaleniu ich liczby oraz sprawdzeniu numeru klasyfikacji środków trwałych (KST) i oznaczeniu danego środka trwałego lub nieruchomości zaliczonych do inwestycji.

**Porównanie składników ujętych w arkuszach spisu z danymi ewidencji księgowej może prowadzić do ujawnienia różnic.**

Może się okazać, że jednostka posiada i/lub użytkuje składniki majątku nieobjęte ewidencją, których wartość i źródło pochodzenia nie są znane, albo że jednostka nie posiada na stanie składników wykazywanych w ewidencji księgowej.

**Przeprowadzając inwentaryzację powyższych składników, należy jednocześnie dokonać ich oceny z punktu widzenia trwałej utraty wartości. W przypadku stwierdzenia trwałej utraty wartości służby księgowe będą zobowiązane do dokonania odpisów wartości zgodnie z warunkami zawartymi w ustawie.**

**Trzeba pamiętać, aby zinwentaryzować również przedmioty wyposażenia,**

które nie są objęte ewidencją bilansową środków trwałych, lecz ewidencją pozabilansową prowadzoną przez komórkę administracyjno-gospodarczą.

Przedmioty te objęte wyłącznie ewidencją pozaksięgową *mogą być inwentaryzowane w drodze spisu z natury, jak również w drodze sprawdzenia ich stanu wynikającego z tej ewidencji ze stanem faktycznym w poszczególnych komórkach organizacyjnych* oraz potwierdzenia na kartach inwentarzowych przez osobę odpowiedzialną za powierzone mienie.

Należy pamiętać, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

## ➤ Obowiązki związane z zakończeniem spisu z natury

Po zakończeniu inwentaryzacji zespół spisowy składa przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej sprawozdania z przeprowadzonej inwentaryzacji (wzór nr.....

### Wzór nr..... Sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury

## Sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury.....

Zespół spisowy działający na podstawie zarządzenia wewnętrznego nr.....  
Dyrektora zakładu ..... z dnia

.....

w następującym składzie osobowym:

- 1) ..... przewodniczący,
- 2) ..... członek,
- 3) ..... członek

wykonał w dniu ..... opisane w niniejszym sprawozdaniu czynności przy

sporządzaniu spisu z natury w:

- a) nazwa obiektu i oznaczenie inwentaryzowanych pomieszczeń
- b) rodzaj inwentaryzowanych składników majątkowych
- c) osoba materialnie odpowiedzialna

1. Rozliczenie pobranych arkuszy spisowych:

- a) pobrano w dniu..... arkuszy od numeru..... do numeru.....
- b) wykorzystano arkuszy..... o numerach .....
- c) zwraca się arkusze czyste ..... o numerach .....
- d) zwraca się arkusze anulowane i zniszczone..... o numerach.....

2. W wyniku szczegółowego sprawdzenia pomieszczeń stwierdzono, że wszystkie składniki majątkowe podlegające inwentaryzacji zostały ujęte w arkuszach spisów z natury, a stan pomieszczeń jest następujący:

- a) liczba zamykanych otworów (drzwi, okien)  
rodzaj..... liczba.....  
oraz sposób ich zabezpieczenia (zamki, kraty, sygnalizacja)
- b) sposób przechowywania i zabezpieczenia kluczy od pomieszczeń:
- c) środki zabezpieczenia przeciwpożarowego i ich stan:

3. Stwierdzono w czasie dokonania spisu z natury następujące usterki i nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia przechowywanego mienia oraz w zakresie magazynowania i konserwacji (wymienić).....

4. W celu pełnego zabezpieczenia przechowywania mienia oraz w zakresie magazynowania i konserwacji należy.....

5. Jakie trudności napotkał zespół spisowy w czasie dokonywania spisu z natury:.....

6. Inne uwagi osób uczestniczących przy czynnościach sporządzania spisu z natury:.....

..... dnia .....

Podpis osoby materialnie odpowiedzialnej      Podpisy członków zespołu spisowego

.....

## Sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury

**Sprawozdanie to powinno odnosić się do:**

- wyników poszczególnych pojedynczych ustaleń,
- stanu przechowywania i zabezpieczenia poszczególnych aktywów,
- napotkanych trudności w trakcie inwentaryzacji drogą spisu z natury.

**Komisja spisowa może zawrzeć w tym dokumencie także ewentualne wnioski odnośnie lepszego zabezpieczenia aktywów firmy.**

### SPRAWOZDANIE OPISOWE Z PRZEBIEGU SPISU Z NATURY

Zespół spisowy działający na podstawie zarządzenia wewnętrznego nr .....  
dyrektora zakładu ..... z dnia ..... w  
następującym składzie osobowym:

- 1) ..... przewodniczący,
- 2) ..... członek,
- 3) ..... członek,

wykonał w dniu ..... opisane w niniejszym sprawozdaniu czynności przy sporządzaniu spisu z natury w:

a) nazwa obiektu i oznaczenie inwentaryzowanych pomieszczeń

.....

b) rodzaj inwentaryzowanych składników majątkowych

.....

c) osoba materialnie odpowiedzialna

.....

1. Rozliczenie pobranych arkuszy spisowych:

a) pobrano w dniu ..... arkuszy od numeru..... do numeru .....

b) wykorzystano arkuszy ..... o numerach .....

c) zwraca się arkusze czyste ..... o numerach .....

d) zwraca się arkusze anulowane i zniszczone..... o numerach .....

2. W wyniku szczegółowego sprawdzenia pomieszczeń stwierdzano, że wszystkie składniki majątkowe podlegające inwentaryzacji zostały ujęte w arkuszach spisów z natury, a stan pomieszczeń jest następujący:

a) liczba zamykanych otworów (drzwi, okien):

rodzaj ..... liczba ..... oraz sposób ich zabezpieczenia (zamki, kraty, sygnalizacja)

.....

b) sposób przechowywania i zabezpieczenia kluczy od pomieszczeń:

.....

.....

.....

c) środki zabezpieczenia przeciwpożarowego i ich stan:

.....

.....

.....

3. Stwierdzono w czasie dokonania spisu z natury następujące usterki i nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia przechowywanego mienia oraz w zakresie magazynowania i konserwacji (wymienić)

.....

.....

.....

.....  
4. W celu pełnego zabezpieczenia przechowywania mienia oraz w zakresie magazynowania i konserwacji należy:

.....  
.....  
.....  
.....

5. Jakie trudności napotkał zespół spisowy w czasie dokonywania spisu z natury:

.....  
.....  
.....  
.....

6. Inne uwagi osób uczestniczących przy czynnościach sporządzania spisu z natury:

..... dnia .....

Podpis osoby  
materialnie odpowiedzialnej

.....

Podpisy członków  
zespołu spisowego

.....

**W sprawozdaniu tym Komisja inwentaryzacyjna informuje o wszelkich stwierdzonych w toku spisu nieprawidłowościach (również pod kątem zabezpieczania składników przed zniszczeniem lub kradzieżą) oraz rozlicza się z przydzielonych im arkuszy spisowych.**

Do sprawozdania z przebiegu spisu z natury zespół spisowy (Komisja inwentaryzacyjna) dołącza dokumentację związaną ze spisem (np. arkusze spisowe: wykorzystane, anulowane, niewykorzystane, protokoły kontroli kasy, spisy i protokoły wyceny artykułów niepełnowartościowych, oświadczenia osób odpowiedzialnych materialnie).

## ➤ Sprawozdanie kontroli inwentaryzacji;

**W trakcie przeprowadzania inwentaryzacji (również przed jej rozpoczęciem) możliwe są kontrole pod kątem prawidłowości przebiegu i poprawności przeprowadzania.**

**Przykładowe obowiązki oraz zadania w przedmiocie inwentaryzacji można określić - dla kontrolerów spisowych następująco:**

- dokonanie kontroli poprawności działania zespołów spisowych, przygotowania do inwentaryzacji rejonów spisowych, dokumentacji i ewidencji inwentaryzowanych składników, oświadczeń osób odpowiedzialnych materialnie itp.,
- przeprowadzenie kontroli poprawności ustalania ilości oraz ewentualnej wyceny inwentaryzowanych składników,
- przedkładanie przewodniczącemu komisji sprawozdania dotyczącego zakresu i ustaleń dokonanych kontroli,

**Osobami uprawnionymi do przeprowadzenia takiej kontroli są:**

1) w jednostkach prowadzących pełną rachunkowość:

- główny księgowy, kierownik jednostki,
- członkowie komisji inwentaryzacyjnej,
- powołani kontrolerzy spisowi,
- biegli rewidenci badający sprawozdanie finansowe jednostki,
- organy kontroli skarbowej;

**Na arkuszu spisowym kontrolujący oznaczają swym podpisem pozycje, które zostały skontrolowane. Z wyników kontroli sporządza się także protokół - wzór nr ...**

W razie stwierdzenia, w toku kontroli lub w późniejszym terminie, że spis z natury w całości lub w części został przeprowadzony nieprawidłowo, kierownik jednostki zarządza ponowne przeprowadzenie całości lub części tego spisu.



## Wzór nr ..... Protokół z przeprowadzonej kontroli spisu z natury

.....  
pieczęć jednostki

### Protokół z przeprowadzonej kontroli spisu z natury

Z polecenia.....

w dniu..... godz. ....

przeprowadzono kontrolę spisu z natury przeprowadzonego w.....

.....

.....

( nazwa inwentaryzowanego punktu)

#### Kontrolę przeprowadził

.....

( nazwisko i imię oraz funkcja)

#### Kontrolą objęto niżej wymienione pozycje spisu:

Lp.	Data spisu	Nr poz. spisu	Nazwa składnika majątku	Ilość		Różnica	Inne ustalenia, np. dotyczące różnicy ceny
				wg danych spisu	ustalona w wyniku kontroli		

Podpis przewodniczącego komisji

.....

Podpisy kontrolujących

.....

Wnioski

.....

.....

Podpisy kontrolujących

.....



# Sprawozdanie z inwentaryzacji zakończonej i rozliczonej;

## Sprawozdanie zespołu spisowego

**Sprawozdania z przebiegu spisu powinny zostać sporządzone przez każdy z zespołów spisowych oddzielnie.**

Oprócz elementów analogicznych do sprawozdania komisji inwentaryzacyjnej poszczególne zespoły spisowe w swoich sprawozdaniach zawierają rozliczenie z ilości arkuszy inwentaryzacyjnych pobranych, wykorzystanych, anulowanych jak również zwróconych. Dane te muszą być zgodne z ewidencją arkuszy spisu z natury i podlegają kontroli przez osobę zajmującą się ewidencją druków ścisłego zarachowania.

## **PROTOKÓŁ KOMISJI INWENTARYZACYJNEJ SPORZĄDZONY NA ZAKOŃCZENIE INWENTARYZACJI NA DZIEŃ ..... 200..... R.**

Komisja inwentaryzacyjna w składzie:

1. .... – Przewodniczący
2. .... – Sekretarz
3. .... – Członek
4. .... – Członek

na posiedzeniu w dniu ..... w sprawie weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych stwierdzonych w czasie inwentaryzacji w dniach ..... składników majątku jednostki ..... spisanych na arkuszach od nr ..... do nr ..... po rozpatrzeniu wyjaśnień osób materialnie odpowiedzialnych oraz innych okoliczności mogących mieć wpływ na zaistniałe różnice, ustaliła co następuje:

1. Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych zawiera załączone zestawienie.
2. Ogółem stwierdzono:

- niedobory w kwocie zł .....
- nadwyżki w kwocie zł .....
- szkody w kwocie zł .....

3. Różnice inwentaryzacyjne stwierdzone w magazynie ..... postanowiono rozliczyć następująco:

a) nadwyżkę materiału ..... w ilości ..... w kwocie zł ..... – odnieść na

.....

b) nadwyżkę materiału ..... w ilości ..... po zł ..... – skompensować z niedoborem materiału ..... w ilości ..... po zł .....; wartość kompensaty zł .....

c) niedobór wartościowy pozostały po kompensacie w kwocie zł ..... uznać za ..... i spisać w .....

d) niedobór materiałów ..... w ilości ..... w kwocie zł ..... uznać za ..... i obciążyć osobę materialnie odpowiedzialną.

4. Różnice inwentaryzacyjne stwierdzone w magazynie ..... postanowiono rozliczyć następująco:

a)

.....  
 .....  
 .....

b)

.....  
 .....  
 .....

c)

.....  
 .....  
 .....

5. Zgodnie z postępowaniem wyjaśniającym przyczyny powyższych różnic były następujące:

.....

.....  
.....  
(opis przyczyn powstania różnic, wyjaśnienia osób, inne informacje)

6. Ocena przygotowania i przebiegu inwentaryzacji:

.....  
.....  
.....  
(sposzczenia, uwagi odnośnie do przygotowania i przeprowadzenia inwentaryzacji)

7. Wnioski w zakresie zabezpieczenia składników majątkowych:

.....  
.....  
.....  
.....

8. Inne uwagi i wnioski:

.....  
.....  
.....

Opinia głównego księgowego:

.....  
.....  
.....  
.....

Opinia radcy prawnego:

.....  
.....  
.....  
.....

Podpisy członków komisji

1. ....
2. ....
3. ....

.....  
Data

.....  
Podpis

Zatwierdzam

.....  
Data

.....  
Kierownik jednostki

## Ważne

**Dokumentacja inwentaryzacyjna, obejmująca formularze spisowe, ich zestawienia oraz akceptowane wnioski w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, jak też przeceny zapasów o ograniczonej użyteczności, podlega archiwizacji przez 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym przeprowadzono spis z natury.**

## Załącznik do Zarządzenia

**Zestawienie zbiorcze inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych przeprowadzonych w .....  
zgodnie z planem na rok .....**

Lp.	Nazwa jednostki spisowej	Saldo na dzień	Symbol konta księgowego	Stan faktyczny w dniu spisu z natury	Stan księgowy w dniu spisu z natury	Różnica rzeczywista według spisu z natury		Różnica pozorna wg spisu z natury (przemieszczenia)	
						niedobory	nadwyżki	niedobory	nadwyżki
	<b>Razem</b>	<b>31.12.</b>	<b>011</b>						
	<b>Razem</b>	<b>31.12.</b>	<b>013</b>						
	<b>Ogółem</b>	<b>31.12.</b>	<b>011 + 013</b>						
<b>Rozliczenie inwentaryzacji</b>									
<b>Stan księgowy</b>									

niedobory rzeczywiste	
niedobory pozorne (przemieszczenia)	
nadwyżki rzeczywiste	
nadwyżki pozorne (przemieszczenia)	
Stan faktyczny	

Data, Podpis ,

## ➤ Protokół zbiorczy składników aktywów i pasywów zinwentaryzowanych drogą weryfikacji

Po zakończeniu inwentaryzacji drogą weryfikacji należy sporządzić zbiorczy protokół (lub sprawozdanie) zinwentaryzowanych tą drogą składników aktywów i pasywów, będący załącznikiem do sprawozdania finansowego (**wzór**).

### **Wzór . Sprawozdanie z inwentaryzacji**

Sprawozdanie z inwentaryzacji <i>dokonanej drogą weryfikacji stanów księgowych z dokumentacją księgową aktywów i pasywów nieobjętych inwentaryzacją poprzez spis z natury lub potwierdzenie sald sporządzony na dzień 31 grudnia 20... r.</i>					
Lp	Nazwa składnika	Symbol konta	Stan		Nr protokołu weryfikacji
			księgowy	ustalony w drodze weryfikacji	

1	Wartości niematerialne i prawne	020			
2.	Środki trwałe (w latach, kiedy nie ma spisu z natury)	011			
3.	Środki trwałe w budowie (inwestycje)	080			
4.	Długoterminowe aktywa finansowe:				
5.	Środki pieniężne w drodze				
6.	Należności wątpliwe, zagrożone i nienotwierdzone				
7.	Zobowiązania (niepotwierdzone)				
8.	Należności publicznoprawne				
9.	Zobowiązania publicznoprawne				
10.	Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń				
11.	Pozostałe należności				
12.	Pozostałe zobowiązania				
13.	Materiały w d rodzę				
14.	Dostawy niefakturowane				
15.	Materiały poza jednostką				
16.	Towary poza jednostką				
17.	Materiały (w latach kiedy nie przeprowadza się spisu z natury)				
18.	Towary (w latach kiedy nie przeprowadza się spisu z natury)				
19.	Wyroby gotowe poza jednostką				

20.	Wyroby gotowe (w latach kiedy nie przeprowadza się spisu z natury)				
21.	Rozliczenia międzyokresowe czynne				
22.	Rozliczenia międzyokresowe bierne				
23.	Kapitały (fundusze) podstawowe				
24.	Rezerwy				
25.	Rozliczenia międzyokresowe przychodów				
26.	Fundusze specjalne				
27.	Pozostałe aktywa				
28.	Pozostałe pasywa				
29.	Zobowiązania warunkowe				
30.	Inne pozycje bilansowe				

Salda objętych niniejszym protokołem aktywów i pasywów uznaje się za realne i prawidłowe.

Załącznik nr ..... do sprawozdania finansowego

Za rok.....

Data i podpisy członków zespołu weryfikacyjnego: .

1.....

2.....

.....

Główny księgowy

Zatwierdzono/ data :

.....

Kierownik jednostki



# Protokół weryfikacji aktywów i pasywów na dzień 31.12.....

W .....

Nr konta	Nazwa konta	Wartość wg ewidencji księgowej na 31.12...	Data spisu z natury	Sposób, metoda uzgodnienia na 31.12	Uwagi
011/071	Środki trwałe i ich umorzenie			Uzgodnienie z ewidencją analityczną w programie środki trwałe albo do księgi inwentarzowej	Wydruk w załączeniu
013/072	Środki trwałe amortyzowane w 100% i umorzenie			Uzgodnienie z ewidencją analityczną użytkowników, w księgach inwentarzowych	Podpisy osób odpowiedzialnych na wydruku konta
014/072	Zbiory biblioteczne i ich umorzenie			Uzgodnienie z ewidencją analityczną użytkowników W księgach inwentarzowych	Podpisy osób odpowiedzialnych na wydruku konta
016	Zbiory muzealne			Uzgodnienie z ewidencją analityczną użytkowników w księgach inwentarzy muzealiów	Potwierdzenie przez inwentaryzatora
080	Środki trwałe w budowie			Uzgodnienie ewidencji analitycznej - księgowej do konta. Potwierdzenie przez inspektora nadzoru	Spis z natury urzędzeń gotowych
091	Środki trwałe obce			Wysłano potwierdzenia stanu do właścicieli	
101	Kasa			Stan ostatnich raportów	zgodny z inwentaryzacją

				kasowych	kas w załączeniu
131- 139	Rachunki bankowe			Potwierdzenie przez banki w załączeniu	
201-1	Rozrachunki z odbiorcami - należności			Wysłano potwierdzenia sald specyfikacja w załączeniu	Zweryfikowano analitykę wydruk w załączeniu
201-2	Rozrachunki z dostawcami - zobowiązania			Otrzymano potwierdzenia sald w załączeniu	Zweryfikowano w oparciu o analitykę, wydruk w załączeniu
240	Roszczenia sporne			j.w.	
225	Rozrachunki z budżetem			Uzgodniono tytuły do deklaracji podatkowych.	Uzgodnienia w załączeniu
229	Rozrachunki z ZUS			Uzgodniono do deklaracji DRA za XII/	Wydruk uzgodnień w załączeniu
231	Rozrachunki z pracownikami z tytułu			Specyfikacja niewypłaconych list na wydruku analitycznym	
234	Pozostałe rozrachunki z pracownikami			Zweryfikowano salda w oparciu o wydruk analityczny	
240	Rozrachunki z tytułu pożyczek ZFŚS			j.w.	
240	Pozostałe rozrachunki			j.w.	
290	Odpisy aktualizacyjne należności			Zweryfikowano tytuły odpisu w oparciu analitykę w załączeniu	
291	Odpis aktualizacyjny odsetek			j.w.	
300	Rozliczenie zakupu			Zweryfikowanie sald z dok. źródłowymi mat. w drodze lub	

				dostaw nie fakturowanych	
310	Materiały w magazynie			Uzgodniono do wydruku stanów magazynowych	W załączeniu
311	Materiały zinwentaryzowane			Stan zgodny ze spisem z natury	
340	Odchylenia od cen ewidencyjnych			Weryfikacja wyceny zapasów	
640	Rozliczenia międzyokr. czynne			Zweryfikowane tytuły w oparciu o wydruk analityczny	
640	Rozliczenia międzyokr. bierne			Zweryfikowane tytuły w oparciu o wydruk analityczny	
800	Fundusz podstawowy			Zweryfikowane tytuły zwiększeń i zmniejszeń,	wydruk analityczny w zał
820	Błąd			Weryfikacja tytułów	
840	Rezerwy			Weryfikacja zasadności i wysokości utworzonych rezerw,	w załączeniu wydruk analityczny
850	ZFSS			Zweryfikowano zwiększenia i zmniejszenia, prawidłowość odpisu, wydruk w załączeniu	
860	Wynik finansowy			Zweryfikowanie prawidłowości zamknięcia kont wynikowych	
870	PDOP			Podatek uzgodniony do deklaracji CIT 8	

Sporządził:

Data i miejsce .....

Podpisy osób

weryfikujących:

## ➤ W drodze potwierdzenia sald

Załącznik do Zarządzenia

### Zestawienie wyników inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze potwierdzenia sald

Lp.	Symbol konta	Nazwa konta	Saldo według ksiąg na dzień..... ...	Saldo ustalone potwierdzenie na dzień..... .....	Obroty za grudzień potwierdzenia na 30. 11.....	Saldo na dzień 31.12.2...

Sporządził: ...

Zatwierdził: ...

## ➤ Zbiorcze zestawienie weryfikacji aktywów i pasywów

Podsumowaniem działalności komisji inwentaryzacyjnej jest zbiorczy protokół weryfikacji aktywów i pasywów. Protokół sporządzany jest po

zakończeniu spisu z natury i wycenie wszystkich składników majątku objętych spisem. **Zwiera on wykaz poszczególny elementów aktywów i pasywów zweryfikowany określonymi technikami księgowymi (spis z natury, potwierdzenie sald, weryfikacja dokumentowa).**

### ZBIORCZY PROTOKÓŁ WERYFIKACJI AKTYWÓW I PASYWÓW

Lp.	Symbol konta	Nazwa konta	Salda ustalone w drodze spisu z natury	Salda ustalone przez potwierdzenie sald	Salda ustalone drogą weryfikacji stanów księgowych	Raze m
1.	011	Środki trwałe				
2.	020	Wartości niematerialn e i prawne				
.....	.201..... ..	.....	.....	.....	.....	.....
N		<b>Ogółem aktywa</b>				

Sporządził: ..... Data..... Podpis.....

## Rola przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej po zakończeniu właściwego etapu inwentaryzacji (spisu)

Na podstawie informacji otrzymanych od zespołów spisowych przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej sporządza ogólne sprawozdanie z przebiegu spisu z natury.

Następnie zgromadzone arkusze spisu z natury i pozostałe dokumenty inwentaryzacyjne przekazuje do księgowości, gdzie wyceniane są spisane składniki majątkowe oraz ustalane różnice inwentaryzacyjne.

## Obowiązki pracowników księgowości i komisji inwentaryzacyjnej w końcowym etapie inwentaryzacji – rozliczeniu

Pracownicy działu finansowego wyceniają poszczególne pozycje arkuszy spisowych, podając ich cenę oraz wartość obliczoną jako iloczyn ilości ustalonej w trakcie spisu i ceny jednostkowej.

Następnie porównuje się ilości i wartości zawarte w arkuszach z danymi ewidencji księgowej.

Takie porównanie pozwala wykryć różnice inwentaryzacyjne, które ujmuje się w zestawieniu różnic inwentaryzacyjnych.

Różnice ustala księgowość, natomiast ich rozliczenia w trakcie postępowania weryfikacyjnego dokonuje komisja inwentaryzacyjna.

W trakcie postępowania weryfikacyjnego komisja ustala przyczyny powstania różnic oraz osoby odpowiedzialne za ich powstanie, od których może żądać pisemnych wyjaśnień.

Komisja inwentaryzacyjna kwalifikuje pozycje niedoborów i nadwyżek możliwych do skompensowania.

**Trzeba pamiętać, że różnice inwentaryzacyjne mogą być skompensowane tylko wówczas, gdy spełniają łącznie następujące warunki:**

- 1) zostały stwierdzone w ramach jednego spisu z natury,*
- 2) dotyczą jednej osoby materialnie odpowiedzialnej,*
- 3) zostały stwierdzone dla podobnych składników majątku.*

**Komisja kwalifikuje niedobory mieszczące się w normach jako ubytki naturalne, a także dzieli niedobory przekraczające ubytki naturalne na zawinione lub niezawinione.**

Efektom tych prac jest protokół, w którym Komisja inwentaryzacyjna proponuje sposób rozliczenia ujawnionych niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych. Podstawę odpisania różnic inwentaryzacyjnych stanowi decyzja kierownika jednostki, wydana na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez radcę prawnego i głównego księgowego.

**Wszelkie różnice ujawnione w drodze inwentaryzacji należy rozliczyć w księgach roku obrotowego, na który przypada termin inwentaryzacji.**

**Rzetelne i poprawne przeprowadzenie inwentaryzacji przyczynia się do poprawy gospodarności w jednostce, pozwala właściwie wskazać osoby materialnie odpowiedzialne, prawidłowo oznaczyć składniki majątku (*indeksem i numerem inwentarzowym*) oraz zagospodarować zbędne i niepełnowartościowe składniki majątkowe jednostki.**

## 8. Różnice inwentaryzacyjne

### Inwentaryzacja paliw płynnych;

**Artykuł 26 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (...) - dalej u.o.r., stanowi, że jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację:**

1. aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic,
2. aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, należności (w tym udzielonych pożyczek) oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów - drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic,
3. środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów, należności spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych, a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt. 1 i 2 oraz wymienionych w pkt. 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników.

***Ze względu na stosunkowo niską wartość paliwa zatankowanego do baków aut służbowych oraz duży nakład pracy związany z ewentualnym rejestrowaniem faktycznego zużycia paliwa w trakcie roku obciąża się koszty - zarówno rachunkowo, jak podatkowo - w chwili zakupu paliwa.***



Jednak w art. 6 u.o.r. ustawodawca postanowił, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

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

Aby zrealizować powyższe zasady, ustalając wynik finansowy za dany rok jednostka dzięki dokonanej inwentaryzacji *ustala wartość paliwa już zakupionego, ale jeszcze niezuczytego i pomniejsza o nią koszty tego roku.*

## **PRZYKŁADOWY ZAPIS W INSTRUKCJI INWENTARYZACYJNEJ:**

W przypadku gdy rzeczywisty stan ustalony za pomocą szacunków, obmiarów i obliczeń technicznych nie różni się więcej niż o:

- a) 5% dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów sypkich znajdujących się w zasobnikach liczonych w m<sup>3</sup>,
  - b) 10% dla paliw stałych, glinki kaolinowej, żwiru, piasku itp. oraz artykułów przestrzennych przechowywanych w bryłach nieforemnych i przeliczanych z objętości na wagę,
- od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, wówczas za stan wynikający z natury przyjmuje się stan księgowy.

## **KSR nr 2**

### **Spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników – przesłanki pomiaru szacunkowego**

53. Jeżeli pomiar stanu zapasów drogą przeliczenia, zważenia lub ustalenia objętości, jest niewykonalny, nieopłacalny lub uciążliwy (*przesypywanie, przeważenie,*

*przetransportowanie*) a zarazem obarczony błędem, ponieważ zapasy są przechowywane na otwartym terenie, materiały sypkie mogą zmieniać swoje rozmiary (objętość, wagę) w zależności od okresu ich składowania, warunków atmosferycznych stosuje się pomiar szacunkowy angażując do jego przeprowadzenia odpowiednich fachowców. Jest on stosowany, w szczególności do ustalenia zapasów składowanych w hałdach lub stertach na otwartym terenie (np. węgiel, piasek), w dużych zbiornikach, na przykład w silosach (np. cement, ziarno) czy cysternach (np. paliwa płynne, oleje).

**54. Przy pomiarze szacunkowym wyznacza się akceptowaną (dopuszczalną) niedokładność pomiaru. W zarządzeniu kierownika w sprawie inwentaryzacji lub w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki określa się:**

- asortymenty zapasów, których stan ustala się drogą pomiaru szacunkowego,
- akceptowany, w związku z niedokładnością techniki szacowania, przedział różnicy między stanem ustalonym drogą pomiaru szacunkowego a stanem ewidencyjnym. Jeżeli różnica stanów mieści się w akceptowanym przedziale, za stan rzeczywisty uznaje się stan ewidencyjny.

## **Inwentaryzacja materiałów sypkich;**

**Warto pamiętać, że w przypadku materiałów w stanie ciekłym lub sypkim należy ustalić, *czy niedobór lub nadwyżka mogą powstawać naturalnie w związku z właściwościami fizycznymi, chemicznymi lub warunkami magazynowania czy transportu.***

Wielkość ubytków powinna jednak mieścić się w granicach norm ustalonych przez kierownika jednostek.

**Każda jednostka powinna w polityce rachunkowości ustalić granice, które uznawane są za ubytek naturalny.** Aby określić takie normy, firmy mogą wykorzystywać różne metody.

Przykładowo można wykorzystywać dane dotyczące kształtowania się średnich faktycznych

ubytków naturalnych danego towaru lub materiału w tej samej branży. Można również zastosować metodę doświadczalną, która polega na wykorzystaniu wyników przeprowadzonych pomiarów i badań przeprowadzonych w rzeczywistych warunkach, np. magazynowania lub obrotu.

Analiza uzyskanych w ten sposób informacji pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy powstałe podczas inwentaryzacji różnice odpowiadają wysokości normy ubytku naturalnego. **Należy przy tym pamiętać, że ubytki naturalne powinny być odpowiednio udokumentowane przez komisję inwentaryzacyjną i zatwierdzone przez kierownika jednostki.**

Pomocą w tym zakresie może być **nieobowiązujące zarządzenie ministra gospodarki materialowej** z 14 grudnia 1983 r. w sprawie zasad opracowywania i stosowania norm ubytków naturalnych oraz stałego doskonalenia metodyki ustalania wysokości ubytków w gospodarce magazynowej i transporcie (MP nr 42, poz. 243).

**Powołane zarządzenie, oprócz wymienionych wyżej metod ustalania norm ubytków naturalnych, wskazuje także trzecią metodę porównawczo-analityczną.**

**Polega ona na tym, że ustalenie wysokości normy ubytku wyprowadza się na podstawie sprawdzenia i porównania danych statystycznych, danych z przeprowadzonych badań w rzeczywistych warunkach obrotu magazynowo-transportowego z danymi z przeprowadzonych badań laboratoryjnych oraz z danymi z literatury i normami ubytków naturalnych artykułów o zbliżonych właściwościach.**

**Jeśli zapasy przedsiębiorstwa są niemierzalne, niepoliczalne lub gdy dostęp do nich jest utrudniony, są one inwentaryzowane w sposób uproszczony.**

**Stan ilościowy jest wtedy określany na podstawie szacunków bądź obliczeń technicznych. W praktyce metodę uproszczoną stosuje się do inwentaryzacji: materiałów sypkich (składowanych w nietypowych pojemnikach, pryzmach), płynów, wyrobów stalowych, drewna itp. oraz produkcji w toku.**

**Szacunki oraz obliczenia muszą być uwidocznione na arkuszu spisowym bądź też do niego dołączone.** Na podstawie szacunków można określić np. stan drobnych materiałów o niskiej wartości (podkładki, tulejki itp.) - **poprzez zważenie policzonej próbki danego materiału, a następnie zważenie całego zapasu i przeliczenie go na sztuki.** W przypadku zastosowania obliczeń technicznych należy także dołączyć rysunek przedstawiający kształt opakowania (pryzmy), jego wymiary oraz obliczenia, z których wynika ustalony stan danego składnika majątku.

Załączniki te podpisują osoby dokonujące obliczeń oraz osoby odpowiedzialne za stan spisywanych składników.

W przypadku gdy stan składników majątku, oszacowany metodą uproszczoną, różni się od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych od 5 do 10 proc., jest on przyjmowany w rozliczeniu inwentaryzacji jako stan faktyczny.

#### **PRZYKŁADOWY ZAPIS W INSTRUKCJI INWENTARYZACYJNEJ:**

Ilość artykułów zwałowych (np. opał), sypkich (np. zboża, mąka, otręby, nawozy sztuczne) przechowywanych w zasobnikach, substancji płynnych (oleje napędowe, paliwa płynne, chemikalia, alkohole) znajdujących się w zbiornikach i innych artykułów ciężkich lub przestrzennych ustala się na podstawie obmiarów, obliczeń technicznych lub szacunków.

**Obliczeń tych i szacunków dokonują z należytą starannością osoby kompetentne, przy udziale wszystkich członków zespołów i osób odpowiedzialnych materialnie, powołane przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji spośród pracowników jednostki lub z zewnątrz.**

Obliczenia techniczne lub szacunki powinny być uwidocznione na arkuszach spisowych lub w załącznikach do nich, *podpisanych przez dokonujących obliczeń lub szacunku oraz przez osoby odpowiedzialne materialnie, a także członków zespołów spisowych.*

**Jako załączniki do arkuszy spisów z natury dołącza się też rysunki określające przybliżony kształt brył geometrycznych (w określonej skali), ich wymiary, na podstawie których określono pojemność, a jeżeli składniki mierzone są wagowo, również ciężar właściwy lub wagę 1 m<sup>3</sup>, 1 dm<sup>3</sup>, 1 cm<sup>3</sup> itd.**

## **KSR nr 2**

### **Spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników – przesłanki pomiaru szacunkowego**

**55. Przykładowo, pomiar szacunkowy zapasów, które można uformować w bryły, polega na ustaleniu stanu ilościowego zapasów w dwóch etapach:**

- a) hałdy, w których są składowane zapasy formuje się w odpowiedni kształt, możliwie najbardziej zbliżony do bryły geometrycznej, na przykład równoległoscianu, ostrosłupa foremego lub stożka; pomiar parametrów takiej bryły i zastosowanie odpowiednich wzorów matematycznych pozwala obliczyć jej objętość; można zrezygnować z formowania brył, jeżeli dokładniejsze wyniki pomiaru uzyska się, angażując wyspecjalizowane osoby, na przykład geodetów bądź korzystając z usług innych specjalistów;
- b) następnie ustala się stan ilościowy składnika, mnożąc objętość tej bryły przez ciężar właściwy zapasu; jeżeli ciężar ten nie jest znany, waży się kilka próbek pobranych z różnych części hałdy i ustala przeciętny ciężar właściwy; w przypadku zapasów wrażliwych na czynniki środowiskowe (wilgotność, temperatura) jest wskazane odpowiednie przeliczenie z uwzględnieniem wahań ich ciężaru właściwego.

**Pomiar taki przeprowadzają zazwyczaj osoby z uprawnieniami do szacowania w obecności kontrolera spisowego.**

#### **Przykład 3. (Pomiar szacunkowy zapasów sypkich)**

*W młynie przechowuje się zakupione ziarno pszenicy i żyta w silosach o kształcie walców. Wszystkie silosy mają identyczne wymiary: średnica 6 m oraz wysokość 6,5 m. Silosy są wewnątrz wyskalowane. Spis z natury ziarna przechowywanego w silosach przebiega następująco:*

- 1) przed pomiarem jest oceniana górna powierzchnia zapasów w silosie pod kątem ewentualnych znaczących nierówności powierzchni (duże zagłębienia lub wybrzuszenia) i w razie potrzeby wyrównuje się takie nierówności, np. przez nadmuch powietrza;
- 2) ustala się poziom górnej powierzchni ziarna na podstawie podziałek znajdujących się w skali zamieszczonej na wewnętrznej ścianie zbiornika;
- 3) w arkuszu spisowym zapisuje się poziom wypełnienia silosu w metrach z zaokrągleniem do 0,1m.

W celu przeliczenia stanu ziarna na tony stosuje się wzór matematyczny na objętość walca ( $V = \pi \times r^2 \times h$ , gdzie:  $r$  – promień podstawy oraz  $h$  – wysokość walca), uwzględniając właściwości fizyczne zbóż (ciężar 1 m<sup>3</sup>, w zależności od wilgotności, wynosi: dla pszenicy 750-800 kg, dla żyta 650-750 kg).

Uwzględniając stopień wilgotności ziarna, przyjęto do przeliczeń wagowych następujący ciężar: pszenicy – 800 kg/m<sup>3</sup>, żyta – 750 kg/m<sup>3</sup>.

Podczas spisu ustalono, że poziom wypełnienia silosu wynosi dla:

- a) pszenicy – 4 m,
- b) żyta – 2,2 m.

Przeliczenie zapasów ziarna podlegających spisowi:

a) pszenica:

□ objętość:  $\pi \times 32$  (promień silosu w metrach)  $\times$  4 (spisana wysokość w metrach) = 113,04 m<sup>3</sup>

□ waga: 113,04 m<sup>3</sup>  $\times$  800 kg/m<sup>3</sup> = 90 432 kg = 90,432 t

b) żyto:

□ objętość:  $\pi \times 32$  (promień silosu w metrach)  $\times$  2,2 (spisana wysokość w metrach) = 62,17 m<sup>3</sup>

□ waga: 62,17 m<sup>3</sup>  $\times$  750 kg/m<sup>3</sup> = 46 627,5 kg = 46,628 t

Uzyskane wyniki są wielkościami przybliżonymi ze względu na to, że:

- nie jest możliwe uzyskanie idealnie gładkiej powierzchni silosu,
- pomiar poziomu ziarna następuje z dokładnością do 0,1 m,
- stopień wilgotności ziarna został przyjęty na podstawie subiektywnej oceny.

**56.** Wyniki spisu składnika zapasów drogą pomiaru szacunkowego wpisuje się do arkusza spisowego na ogólnych zasadach. Jednocześnie do arkusza dołącza się protokół pomiaru, w którym podaje się dane stanowiące podstawę szacunku (rodzaj bryły, jej wymiary, ciężar właściwy składnika zapasów, jego waga). Protokół podpisuje zespół spisowy i ewentualnie kontroler spisowy.

### **Spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania**

**57.** W zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania opisany w poprzednich punktach sposób spisu z natury może okazać się niewykonalny lub nieekonomiczny z uwagi na utrudnioną dostępność do regałów (zasobników) i znaczne zapełnienie magazynu. Jednocześnie warunkiem przydatności zautomatyzowanego systemu składowania jest zapewnienie przez system informatyczny danych o asortymencie, ilości i miejscu składowania zapasów. Dlatego przyjmuje się, że stosowany magazynowy system informatyczny (WMS – *Warehouse Management System*) zapewnia zgodność rzeczywistych stanów zapasów ze stanami ewidencyjnymi. **Prawdziwość tego założenia jest okresowo, co najmniej na dzień spisu z natury, weryfikowana.** Weryfikacja polega na wrywkowym spisie z natury – na dzień spisu – losowo wybranych składników zapasów. Ponadto następuje wrywkowe sprawdzenie, czy każdy składnik zapasów podlegał spisowi z natury raz na dwa lata (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy).

**58.** Spis z natury zapasów w miejscach trudno dostępnych, na przykład w silosach, czy zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania mogą usprawnić odpowiednio wyposażone urządzenia pomiarowe. Mogą one też służyć do sprawdzenia stanu zapasów ustalonego drogą spisu z natury.

## ➤ Wycena inwentaryzowanych składników

Wycena arkuszy spisowych może być wykonana przez zespół spisowy, jednostki świadczące usługi inwentaryzacyjne lub komórki organizacyjne jednostki, np. dział księgowości. *Jeśli wartość dla poszczególnych pozycji ustala zespół spisowy, to sporządza on zestawienie arkuszy spisu, a na ostatniej stronie zestawienia podaje łączną wartość składników; ułatwia to księgowości dokonanie wstępnego rozliczenia inwentaryzacji.*

**Jeżeli Komisja spisowa nie jest w stanie wycenić spisywanych składników bądź to ze względu na konieczność skrócenia czasu trwania spisu, bądź inne okoliczności, wówczas ogranicza się tylko do spisu ilościowego.**

Pracownicy księgowości dokonują sprawdzenia poprawności wyceny przez zespoły spisowe lub wyceniają składniki nieobjęte wyceną wstępną.

W zakresie wyceny akcji, obligacji, bonów i innych papierów wartościowych, jeżeli składniki te są ujęte w urzędzeniu ewidencyjnym zawierającym informację o ich ilości i wartości w dniu, na który przypadał termin inwentaryzacji - można nie wyceniać ich na arkuszach spisowych.

Problematyka prawidłowej wyceny rzeczowych składników majątku w warunkach gospodarki rynkowej jest bardzo złożona. Skupiają się tu interesy różnych podmiotów: właściciela, fiskusa i rynku, jednak podmioty gospodarujące zobowiązane są do stosowania obowiązujących zasad wyceny, zawartych w aktach prawnych.

## Rodzaje ewidencji rzeczowych składników obrotowych

**Ustawa o rachunkowości zezwala na następujące rodzaje ewidencji rzeczowych składników obrotowych:**

1) ewidencję ilościowo-wartościową, prowadzoną w jednostkach naturalnych i pieniężnych, według poszczególnych asortymentów, co oznacza, że dla każdego składnika wykazuje się oddzielnie przychody, rozchody, zmianę wartości oraz jego zapas;



- 2) ewidencję ilościową, w której obroty i stany ujmowane są wyłącznie w jednostkach naturalnych; przy tej metodzie konieczne jest ustalenie wartości stanu zapasów w cenach nabycia (zakupu) co najmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego; metoda ta może być stosowana, jeśli system *przetwarzania* danych pozwala na szybkie i prawidłowe przeliczenia;
- 3) ewidencję wartościową, w której obroty i stany towarów i opakowań ujmowane są tylko wartościowo według poszczególnych miejsc składowania i osób odpowiedzialnych za powierzone im mienie; metoda ta może być stosowana w punktach obrotu detalicznego lub w zakładach gastronomicznych;
- 4) odpisywanie w koszty wartości składników materiałów, towarów, produktów na dzień ich zakupu lub wytworzenia; taka ewidencja wymaga, aby nie później niż na dzień bilansowy ustalić drogą spisu z natury ich stan zapasu, dokonać wyceny tego zapasu i skorygować koszty o wartość tego stanu; przy tej metodzie rzeczowe składniki obrotowe nie są objęte ewidencją księgową w toku składowania.

### **W zależności od stosowanej przez jednostkę metody ich ewidencji bilansowej w rachunkowości wyróżnia się:**

- 1) zapasy objęte ewidencją podczas składowania, tj. ewidencją ilościowo-wartościową lub ilościową (ewidencja zapasów materiałów nie może być prowadzona tylko wartościowo, gdyż ta metoda ewidencji zastrzeżona jest dla towarów i opakowań w placówkach handlu detalicznego i gastronomii),
- 2) zapasy nieobjęte ewidencją podczas składowania.

**Ewidencję bilansową zapasów podczas składowania w magazynach prowadzi się stosownie do przyjętej przez kierownika jednostki metody, określonej w dokumentacji rachunkowej, wybranej spośród przewidzianych ustawą, tj. ilościowo-wartościowo**

**Dokonany przez kierownika jednostki wybór metody ewidencji musi być potwierdzony pisemnie w dokumentacji rachunkowości.**

**Ewidencja ilościowo-wartościowa polega na tym, że *każdy* asortyment materiałów, towarów, produktów ujmuje się w księgach rachunkowych na odrębnym koncie ewidencji analitycznej, rejestrując na nim ilość i wartość każdego składnika (według poszczególnych rodzajów, gatunków i innych wyróżniających je cech), przychody, rozchody, zmniejszenia i zwiększenia ich wartości oraz zapas.**

**Ponadto ewidencja ta powinna być prowadzona według poszczególnych osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im zapasy. Niezależnie od ewidencji na kontach ksiąg pomocniczych prowadzi się również ewidencję ilościową magazynową dla każdego odrębnie rozliczanego magazynu - według osób odpowiedzialnych za powierzone im mienie.**

Zarówno ewidencja szczegółowa bilansowa, jak i ewidencja magazynowa są prowadzone w oparciu o jednolity indeks (kod cyfrowy), będący wykazem poszczególnych materiałów, w którym podaje się cechy wyróżniające każdy materiał w taki sposób, by przyjęte *oznaczenia* umożliwiały bezbłędną identyfikację danego materiału (np.: *nazwa* materiału, symbol, gatunek, jednostka miary, cena).

**W celu zachowania zgodności danych ewidencyjnych z danymi magazynowymi dokonuje się okresowo (np. co kwartał i na dzień inwentaryzacji) weryfikacji tych danych i doprowadza do zgodności stanów magazynowych ze stanami księgowymi.**

**Metoda ewidencji ilościowo-wartościowej zapewnia jednostce bieżące pełne informacje o stanie i zmianach (ilościowych i wartościowych) tych składników majątku, a także zapewnia najbardziej skuteczną kontrolę zapasów magazynowych.**

**Zasady sporządzania, obiegu i kontroli dowodów dokumentujących obrót materiałowy powinny być określone w wydanej w tym celu wewnętrznej instrukcji. Operacje związane z ruchem materiałów w magazynie dokumentują:**

- 1) PZ - przyjęcie do magazynu,
- 2) WZ - wydanie z magazynu na zewnątrz,
- 3) RW - rozchód z magazynu - wewnątrz jednostki,

4) Mm - zmiana miejsc składowania materiałów.

**Przepisy ustawy o rachunkowości pozwalają na rezygnację z bieżącej ewidencji zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych, a mianowicie odpisywania w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu, połączonego z ustaleniem stanu (zapasu) i jego wyceną oraz korektą kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy (podobnie jak przy ewidencji ilościowej).**

**W praktyce ustalenie wartości zapasu korygującego koszty można przeprowadzić dwoma sposobami:**

- 1) mimo że przychody materiałów odpisuje się wartościowo w całości w koszty pod datą ich zakupu, bieżąco prowadzi się ich ewidencję ilościową, a wynikające z tej ewidencji zapasy materiałów wycenia się na koniec każdego miesiąca, z tym że na każdy dzień bilansowy zapas materiałów musi być potwierdzony spisem z natury;
- 2) zapas materiałów ustala się w drodze spisu na koniec każdego miesiąca lub innego okresu, korygując odpowiednio koszty.

**Inwentaryzacja zapasów nieobjętych ewidencją ilościowo-wartościową musi być przeprowadzana na koniec każdego roku obrotowego.**

## **Wycena rzeczowych składników obrotowych**

**Wycena inwentaryzowanych składników w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe została unormowana w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z przepisami ustawy poszczególne składniki aktywów wycenia się, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (lub wytworzenie) ceny (koszty).**

A zatem do wyceny spisu z natury materiałów, towarów objętych ewidencją podczas składowania przyjmuje się ceny stosowane przy ich ewidencji księgowej, ponieważ celem inwentaryzacji jest zweryfikowanie danych ewidencji księgowej.

**W ewidencji księgowej nabyte lub wytworzone w ciągu roku obrotowego składniki zapasów wykazywane mogą być według:**

- ceny nabycia lub
- kosztu wytworzenia.

### **Dozwolone jest również wycenianie materiałów i towarów według:**

- cen zakupu,
- cen sprzedaży,
- stałych cen ewidencyjnych.

**Wycena materiałów i towarów w cenach zakupu jest dozwolona, jeśli nie zmniejsza to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki oraz jeśli w danym podmiocie występuje produkcja o przewidywanym czasie wykonania nie dłuższym niż 3 miesiące.**

Jeżeli w momencie przychodu danego składnika nie jest możliwe ustalenie ceny jego nabycia, wówczas wycenia się go według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego materiału, tzn. w cenie możliwej do uzyskania na dzień wyceny, jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, należy w inny sposób ustalić jego wartość godziwą.

**Powyższe zasady stosuje się odnośnie do zapasów stanowiących własność jednostki, znajdujących się zarówno w jednostce, jak i poza nią (np. w obcym składowaniu, komisie, przerobie).**

Zapasy niestanowiące własności jednostki, przyjęte przez nią do sprzedaży na warunkach komisji, do przerobu, na okresowe przechowanie itp., ujmują się jako zapasy obce w ewidencji pozabilansowej, stosując do wyceny ceny określone w dokumentach przyjęcia lub w umowie z ich właścicielem.

### **Cena nabycia obejmuje:**

- cenę zakupu składnika aktywów, to jest kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, powiększoną w przypadku importu o obciążenia o charakterze publicznoprawnym (cło, podatek akcyzowy, jeżeli nie podlega odliczeniu, ale bez podatku od towarów i usług), a obniżoną o rabaty, opusty, inne zmniejszenia i odzyski oraz
- koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, w szczególności koszty transportu, załadunku, wyładunku, składowania itp.

**W przypadkach uzasadnionych do ceny nabycia towarów można wliczyć:**

- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania niezbędnego, długotrwałego przygotowania towarów do sprzedaży (np. leżakowania win); koszty obsługi zobowiązań obejmują prowizję i odsetki oraz ewentualne różnice kursowe,
- różnice kursowe powstałe przy zapłacie za dostawę lub przeliczeniu zobowiązania za dostawę bądź kredytu służącego sfinansowaniu dostawy.

**Koszt wytworzenia ma zastosowanie do wyceny materiałów wtedy, gdy materiały wytworzone są we własnym zakresie lub uzyskiwane są z własnego wydobywania lub prowadzonej przez jednostkę produkcji rolnej (roślinnej, zwierzęcej i ogrodniczej); wprowadza się je do ksiąg w wartości wynikającej z rzeczywistych kosztów poniesionych na ich wydobywanie lub wytworzenie.**

Ponadto materiały i towary (również produkty) mogą być na dzień ich nabycia lub wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w stałych cenach ewidencyjnych (ustalonych dla danego rodzaju składnika) różniących się od cen zakupu, nabycia lub kosztów wytworzenia.

Różnice między tymi cenami a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów traktuje się jako odchylenia od cen ewidencyjnych (debetowe lub kredytowe) i ujmuje na odrębnym koncie korygującym „Odchylenia od cen ewidencyjnych”.

**Jeżeli:**

- 1) rzeczywista cena zakupu > stałej ceny ewidencyjnej - powstają odchylenia debetowe, które korygują wartość danego składnika zapasów w cenie ewidencyjnej „na plus”, tj. zwiększają cenę ewidencyjną do poziomu ceny zakupu;
- 2) rzeczywista cena zakupu < stałej ceny ewidencyjnej - powstają odchylenia kredytowe, które korygują wartość danego składnika zapasów w cenie ewidencyjnej „na minus”, tj. zwiększają cenę ewidencyjną do poziomu ceny zakupu.

Odchylenia od cen ewidencyjnych księgowane są w momencie przyjmowania składników do magazynu, a rozliczane są między rozchód i zapas na koniec każdego miesiąca sprawozdawczego.

**W ten sposób możliwe jest dokonanie wyceny rozchodów i zapasu w rzeczywistych cenach zakupu, nabycia lub rzeczywistych kosztach wytworzenia.**

## Przykład .

1. Zakupiono 1000 kg materiałów „x” po cenie zakupu 5,20 zł/kg = 5200,00 - dane z faktury zakupu.
  2. Materiały przyjęto do magazynu, a dowód PZ wyceniono według stałej ceny ewidencyjnej, tj. po 5,00 zł/kg,  $1000 \text{ kg} \times 5,00 = 5000,00$ .
  3. Powstały zatem debetowe odchylenia od cen ewidencyjnych w wysokości:  
 $1000 \text{ kg} \times 0,20 \text{ zł/kg} = 200 \text{ zł}$  lub  $5200,00$  (wartość w cenie zakupu) minus  $5000,00$  (wartość według cen ewidencyjnych).
- Wydając do zużycia część materiałów „x”, np. 40% z posiadanego zapasu, konieczne jest rozliczenie powstałych odchyleń między rozchód i pozostałość zapasu w magazynie.
4. Rozchód materiałów do zużycia po cenie ewidencyjnej =  $400 \text{ kg} \times 5,00 \text{ zł} = 2000,00$  w zapasie pozostanie:  $600 \text{ kg} \times 5,00 \text{ zł} = 3000,00$  materiałów wycenionych po cenie ewidencyjnej.
  5. Rozliczenie odchyleń:
    - a)  $40\% \times 200,00 = 80,00$  - odchylenia przypadające na materiały zużyte i obciążające koszty działalności,
    - b)  $60\% \times 200,00 = 120,00$  - odchylenia przypadające na materiały pozostałe na koniec miesiąca w magazynie.
- Do wyceny spisu z natury produktów, tj. wyrobów gotowych, półfabrykatów i produktów w toku objętych ewidencją podczas składowania, przyjmuje się koszt wytworzenia.

### **Koszt wytworzenia obejmuje:**

- koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz
- uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Produkcja w toku (z wyjątkiem produkcji o przewidywanym czasie wykonania dłuższym niż 3 miesiące i przeznaczonej do sprzedaży lub niezwiązanej z budową lub ulepszeniem środka trwałego) zamiast po koszcie wytworzenia może być wyceniona po kosztach bezpośrednich, pozostających w bezpośrednim związku z produktem bądź tylko według kosztów zużytych materiałów bezpośrednich, bądź w ogóle nie musi być wyceniana, jeżeli nie zniekształca to aktywów i wyniku finansowego jednostki.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu (co np. dotyczy produktów ubocznych powstających przy produkcji łącznej), a także wtedy, gdy nie jest to celowe (co dotyczy np. produktów rolnych), to produkty wycenia się po cenie sprzedaży takiego samego lub bardzo podobnego produktu (bez podatku VAT), pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku także z uwzględnieniem stopnia jego wytworzenia.

**Do wyceny spisu z natury nieobjętych ewidencją księgową podczas składowania zapasów (są one odpisywane bezpośrednio w koszty na dzień ich zakupu lub wytworzenia):**

- materiałów i towarów - przyjmuje się ceny wynikające z faktur dostawców,
- wyrobów gotowych - ceny sprzedaży netto (bez podatku VAT i narzutu zysku).
- produkcji w toku - dane z kalkulacji planowej.

**Przykład ...**

W jednostce stosowana jest uproszczona metoda odpisywania materiałów w koszty w momencie zakupu. Na koniec roku obrotowego należy więc przeprowadzić inwentaryzację niezaużytych zapasów.

**Spis z natury wykazał następujące stany:**

<b>Składnik majątkowy</b>	<b>Stwierdzona ilość w szt.</b>
Materiały X	1000
Materiały Y	600
Produkty MG	50

Ceny zakupu tych materiałów, zgodnie z fakturami dostawców, oraz cena sprzedaży brutto dla wyrobów wynosiły odpowiednio:

<b>Składnik majątkowy</b>	<b>Cena zakupu netto w zł</b>	<b>Cena sprzedaży brutto w zł</b>
Materiały X	22,50	-
Materiały Y	28,00	-
Produkty MG	-	76,00

Wartość zapasu materiałów na dzień bilansowy wynosi:

<b>Składnik majątkowy</b>	<b>Cena/koszt wytworzenia w zł</b>	<b>Stwierdzona ilość w szt.</b>	<b>Wartość w zł</b>
Materiały X	22,50	1000	22 500,00
Materiały Y	28,00	600	16800,00
Produkty MG	56,17*	50	2 808,50

### **Obliczenie kosztu wytworzenia:**

W cenę sprzedaży brutto produktów MG w kalkulowany jest zysk w wysokości 10% ceny sprzedaży netto, a stawka podatku VAT wynosi 23%:

$$\frac{76,00 \times 23}{100} = 14,21 \text{ zł.}$$

123

1) ustalenie ceny sprzedaży netto poprzez odjęcie podatku VAT  $-76,00 - 14,21 = 61,79 \text{ zł}$ ;

2) ustalenie kosztu wytworzenia poprzez odjęcie narzutu planowanego zysku  $(61,79 \times 100) : (100 + 10) = 56,17 \text{ zł}$ .

Wartość zapasu wyrobów na dzień bilansowy wynosi:

3)  $50 \text{ szt.} \times 56,17 \text{ zł} = 2808,50 \text{ zł}$ .



## - Rozliczenie inwentaryzacji - ewidencja różnic inwentaryzacyjnych.

Arkusze spisowe podlegają wycenie przez służby finansowo-księgowe oraz porównaniu z ewidencją finansowo-księgową. *W wyniku porównania spisanych składników księgowych z ich stanem ewidencyjnych zostają ustalone ewentualne różnice inwentaryzacyjne.*

Przykładowy wzór zestawienia różnic inwentaryzacyjnych przedstawia załącznik nr.....

Załącznik nr ..... Przykład zestawienia różnic inwentaryzacyjnych

Nazwa jednostki/ Pieczęćka jednostki			Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych na dzień.....								Dotyczy spisu z na- tury.....				Strona
Lp.	Nr formularza spisowego		symbol, cecha nr indeksu	nazwa przed- miotu	j.m.	cena	stan ustalony drogą spisu		stan księgowy w dniu spisu		różnice inwentaryzacyjne				Uwagi
	arkusz	pozycja					ilość	wartość 7 x 8	ilość	wartość 7 x 10	niedobory		nadwyżki		
											ilość 10- 8	wartość 11-9	ilość 8-0	wartość 9-11	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

## ROZLICZENIE I WYKORZYSTANIE WYNIKÓW INWENTARYZACYJNYCH.

Zgodnie z art. 27 ustawy o rachunkowości przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem w księgach należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Tak więc ustalony stan rzeczywisty na arkuszach spisowych podlega porównaniu z zapisami zawartymi w księgach rachunkowych. Również potwierdzenia sald oraz protokoły weryfikacji sald wchodzi w skład dokumentacji stanowiącej podstawę do rozliczenia inwentaryzacji.

Z uwagi na to, że jednostki prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową środków trwałych, pozostałych środków trwałych, jak również majątku obrotowego, **rozliczenie wyników inwentaryzacji następuje w oparciu o te ewidencje, która ma postać ksiąg inwentarzowych bądź kartotek magazynowych.**

Na arkuszach spisu z natury należy najpierw dokonać wyceny składników objętych spisem poprzez naniesienie cen oraz wyliczenie wartości.

Następną czynnością jest naniesienie stanu ewidencyjnego, odpowiednio w każdej pozycji, zarówno ilościowego, jak i wartościowego. Czynności te wykonuje pracownik księgowości na

standardowych drukach spisu z natury. Po naniesieniu wszystkich niezbędnych danych i ich porównaniu, ustalane są różnice inwentaryzacyjne.

### **Różnice mogą być zarówno ilościowe, jak i wartościowe.**

Dokładne i rzetelne rozliczenie wyników ma istotne znaczenie zarówno dla celów bilansowych jak i dla osób odpowiedzialnych materialnie.

Po dokonaniu wyceny arkuszy i naniesieniu stanu ewidencyjnego oraz ustaleniu różnic inwentaryzacyjnych dokumentacja wraca do Komisji Inwentaryzacyjnej celem wyjaśnienia przyczyn powstania różnic i sformułowania ostatecznych wniosków do swojego sprawozdania z przebiegu inwentaryzacji.

**W wyniku porównania wartości księgowej składników majątkowych z wartością ustaloną podczas inwentaryzacji mogą powstać:**

- niedobory inwentaryzacyjne, jeżeli stan rzeczywisty składników majątkowych, ustalony w drodze inwentaryzacji, jest niższy niż wynikający z ksiąg rachunkowych,
- nadwyżki inwentaryzacyjne, jeżeli stan rzeczywisty składników majątkowych, ustalony w drodze inwentaryzacji, jest wyższy niż wynikający z ksiąg rachunkowych.

**Niedobory i nadwyżki inwentaryzacyjne dzielą się na:**

- rzeczywiste,
- pozorne.

Niedobory i nadwyżki pozorne wynikają z błędów powstałych w trakcie przeprowadzonej inwentaryzacji.

**Stwierdzone rzeczywiste różnice inwentaryzacyjne w zależności od przyczyn ich powstania uznaje się jako:**

- mieszczące się w granicach norm i limitów na ubytki naturalne,
- podlegające kompensacie,
- niedobory niezawinione,
- niedobory zawinione.

**Na niedobory niezawinione (powstają z przyczyn niezależnych od osób materialnie odpowiedzialnych i innych osób) składają się:**

- ubytki naturalne, które są konsekwencją cech lub procesów fizycznych i chemicznych, jak wysychanie, parowanie, ulatnianie się itp.,
- ubytki przekraczające normy niezawinione przez osobę materialnie odpowiedzialną, np. ubytek wskutek niewłaściwego opakowania,
- niedobory spowodowane błędami w dokumentacji, w pomiarze - wskutek niedokładności urządzenia pomiarowego, mieszczące się w granicach normy,
- niedobory spowodowane pomyłkową zamianą podobnych składników,
- niedobory nadzwyczajne spowodowane zdarzeniami losowymi, np. pożar, powódź, kradzież itp.

#### **Niedobory zawinione dzielą się na:**

- niedobory bezsporne - osoba winna wyraża zgodę na ich pokrycie,
- niedobory sporne - osoba winna nie wyraża zgody na uregulowanie dobrowolne niedoboru.

#### **Niedobory i nadwyżki inwentaryzacyjne mogą być kompensowane.**

#### **Kompensata niedoborów i nadwyżek może być stosowana, jeżeli:**

- niedobory oraz nadwyżki zostały ujawnione w trakcie tego samego spisu,
- niedobory oraz nadwyżki wystąpiły w tym samym miejscu składowania,
- różnice inwentaryzacyjne dotyczą składników podobnych.

**Przy dokonywaniu kompensaty stosuje się zasadę mniejszej ilości i niższej ceny, tj. w celu ustalenia ilości kompensowanych składników i ich wartości przyjmuje się mniejszą ilość i niższą cenę kompensowanego niedoboru i nadwyżki.**

**Po ustaleniu różnic inwentaryzacyjnych Komisja inwentaryzacyjna powinna ustalić przyczyny ich powstania. Wnioski w sprawie rozliczenia ustalonych różnic inwentaryzacyjnych stwierdzonych w czasie spisu z natury zamieszcza się w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych.**

Protokół ten służy do ostatecznego rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Ostateczną decyzję w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych podejmuje kierownik jednostki.

**Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadła termin inwentaryzacji.**

**Przykład wzoru protokołu weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych przedstawiono w załączniku nr 6.**

## Załącznik nr 6. Protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych

.....  
(nazwa jednostki/pieczęć jednostki)

### Protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych

#### Komisja inwentaryzacyjna w składzie:

1. przewodniczący.....
2. członek.....
3. członek.....

na posiedzeniu w dniu ..... dotyczącym spisu  
z natury w.....

(nazwa obiektu i jego adres)

przeprowadzonego w dniach ..... według stanu na dzień .....  
dokonała rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych stwierdzonych w .....

**Osobą materialnie odpowiedzialną jest.....**

Rozpatrzeniu podlegały stwierdzone podczas spisu:

ogółem niedobory..... zł  
ogółem nadwyżki..... zł  
różnice wartościowe ..... zł

**Komisja inwentaryzacyjna - po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego i rozpatrzeniu wyjaśnienia osoby materialnie odpowiedzialnej - proponuje powstałe różnice rozliczyć w sposób następujący:**

#### I. Rozliczenie niedoborów:

- a) niedobory na kwotę ..... zł uznać za niezawinione, mieszczące się w granicach norm ubytków naturalnych, i spisać w koszty,
- b) dokonać kompensaty niedoborów z nadwyżkami w kwocie ..... zł,
- c) niedobory na kwotę ..... zł uznać za zawinione, obciążając ich równowartością osobę materialnie odpowiedzialną,

d) ewentualne inne propozycje dotyczące rozliczenia różnic:..... .

## II. Rozliczenie nadwyżek:

- a) nadwyżki w kwocie ..... zł uznać za spowodowane błędnymi pomiarami i o ich równowartość zmniejszyć koszty,
- b) dokonać kompensaty niedoborów z nadwyżkami na kwotę ..... zł,
- c) ewentualne inne propozycje rozliczające nadwyżki: .....

**Szczegółowy wykaz stwierdzonych nadwyżek i niedoborów zawiera załącznik do niniejszego protokołu.**

Podpisy członków komisji inwentaryzacyjnej:

data ..... podpis .....

Opinia głównego księgowego

data ..... podpis .....

Opinia radcy prawnego

data ..... podpis .....

Zatwierdzam:

.....

(Kierownik jednostki)

**W tabeli .... przedstawiono ogólne zasady ujmowania różnic inwentaryzacyjnych w księgach.**

**Tabela ..... Ogólne zasady ujmowania różnic inwentaryzacyjnych w księgach**

Lp.	Wyszczególnienie operacji	Strona Wn konta	Strona Ma konta
1.	Wyksięgowanie niedoborów poszczególnych składników majątku	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Konta odpowiednich składników majątkowych, np. materiałów, towarów itp.
2.	Wyksięgowanie nadwyżek określonych składników majątku	Konta odpowiednich składników majątkowych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

3.	Ubytki naturalne (w granicach dopuszczalnych norm), błędy pomiaru (dotyczące działalności operacyjnej)	Koszty rodzajowe (401 „Zużycie materiałów i energii”)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
4.	Ubytki przekraczające normy, inne niedobory niezawinione w składnikach majątkowych obrotowych (dotyczące działalności operacyjnej)	Pozostałe koszty operacyjne (761 „Pozostałe koszty operacyjne”)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
5.	Niedobory w środkach trwałych umarzanych w czasie oraz w inwestycjach (środkach trwałych w budowie)	800 „Fundusz jednostki”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
6.	Niedobory niezawinione w składnikach majątkowych związanych z działalnością socjalną	851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
7.	Niedobory niezawinione w składnikach majątkowych związanych z funduszami celowymi i innymi funduszami specjalnego przeznaczenia	853 „Fundusze celowe”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
8.	Niedobory spowodowane zdarzeniami nadzwyczajnymi	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
9.	Niedobory zawinione (bezsporne)	234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
10.	Niedobory zawinione sporne dochodzone w sądzie	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Należności dochodzone na drodze sądowej”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
11.	Niedobory zawinione sporne niedochodzone (dotyczące działalności operacyjnej)	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
12.	Nadwyżki wynikające z niedokładności urządzeń pomiarowych w granicach tolerancji (dotyczące działalności operacyjnej)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	401 „Zużycie materiałów i energii”
13.	Inne nadwyżki (dotyczące działalności operacyjnej)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	760 „Pozostałe przychody operacyjne”

14.	Nadwyżki w środkach trwałych umarzanych w czasie oraz w inwestycjach (środkach trwałych w budowie)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	800 „Fundusz jednostki”
15.	Nadwyżki w składnikach majątkowych związanych z funduszami celowymi i innymi funduszami specjalnego przeznaczenia	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	853 „Fundusze celowe”
16.	Kompensata niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

**Ujmowanie różnic inwentaryzacyjnych w zakresie poszczególnych składników majątkowych przedstawiono w tabeli .**

**Tabela ..... Ujmowanie różnic inwentaryzacyjnych w zakresie poszczególnych składników majątkowych**

Lp.	Wyszczególnienie operacji	Strona Wn konta	Strona Ma konta
1.	<b>Stwierdzone niedobory:</b>		
	- w kasie	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	101 „Kasa”
	- materiałów	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	310 „Materiały”
	- środków trwałych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	011 „Środki trwałe”



- pozostałych środków trwałych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	013 „Pozostałe środki trwałe”
- zbiorów bibliotecznych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	014 „Zbiory biblioteczne”
- papierów wartościowych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”
- towarów	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	330 „Towary”
- wyrobów gotowych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”
- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych materiałów, towarów	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”
- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”
- niedobory w inwestycjach (środkach trwałych w budowie)	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”
- niedobory produkcji w toku	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	500 „Koszty działalności podstawowej” 530 „Koszty działalności pomocniczej”

Lp.	Wyszczególnienie operacji	Strona Wn konta	Strona Ma konta
2.	<b>Stwierdzone nadwyżki:</b>		
	- w kasie	101 „Kasa”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- materiałów	310 „Materiały”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- środków trwałych	011 „Środki trwałe”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- pozostałych środków trwałych	01 3 „Pozostałe środki trwałe”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- zbiorów bibliotecznych	014 „Zbiory biblioteczne”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- papierów wartościowych	140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- towarów	330 „Towary”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
	- wyrobów gotowych	600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych materiałów, towarów	340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych	620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
- w środkach trwałych w budowie	080 „Środki trwale w budowie (inwestycje)”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
- produkcji w toku	500 „Koszty działalności podstawowej”, 530 „Koszty działalności pomocniczej”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

**Sposób ujmowania rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach zaprezentowano w tabeli .....**

**Tabela .....** Sposób ujmowania rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach

<b>Lp.</b>	<b>Wyszczególnienie operacji</b>	<b>Strona Wn konta</b>	<b>Strona Ma konta</b>
<b>1.</b>	<b>Kompensata niedoborów z nadwyżkami</b>	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
<b>2.</b>	<b>Niedobory obciążające koszty działalności operacyjnej</b>	080 „Środki trwale w budowie (inwestycje)”, 401 „Zużycie materiałów i energii”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”

3.	Niedobory związane z działalnością operacyjną, zaliczone do pozostałych kosztów operacyjnych	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
4.	Niedobory obciążające pracowników	234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
S.	Niedobory zmniejszające fundusz jednostki (niedobory w środkach trwałych umarzanych w czasie oraz w środkach trwałych w budowie (inwestycjach)}	800 „Fundusz jednostki”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
6.	Niedobory niezawinione w składnikach majątkowych związanych z działalnością socjalną	851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
7.	Niedobory niezawinione w składnikach majątkowych związanych z funduszami celowymi i innymi funduszami specjalnego przeznaczenia	853 „Fundusze celowe”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
8.	Niedobory uznane za straty nadzwyczajne	761 „Pozostałe koszty operacyjne”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
9.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia	071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
10.	Nadwyżki zmniejszające koszty działalności operacyjnej	240 „Pozostałe rozrachunki” analityka „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	401 „Zużycie materiałów i energii”

11.	Nadwyżki związane z działalnością operacyjną zwiększające pozostałe przychody operacyjne	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	760 „Pozostałe przychody operacyjne”
12.	Nadwyżki zwiększające fundusz jednostki (niedobory w środkach trwałych umarzanych w czasie oraz w inwestycjach (środkach trwałych w budowie))	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	800 „Fundusz jednostki”
13.	Nadwyżki w składnikach majątkowych związanych z funduszami celowymi i innymi funduszami specjalnego przeznaczenia	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	853 „Fundusze celowe”
14.	Roszczenia sporne z tytułu niedoborów	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Należności dochodzone na drodze sądowej”	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”
15.	Kwota przewyższająca wartość roszczenia	240 „Pozostałe rozrachunki” analitika „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	760 „Pozostałe przychody operacyjne” 840 „Rezerwy i rozliczenia między-okresowe przychodów” lub konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”, jeżeli należność z

## Kompensata nadwyżek i niedoborów inventaryzacyjnych - przykład liczbowy

### Założenia:

W wyniku inventaryzacji stwierdzono nadwyżki i niedobory inventaryzacyjne podobnych składników majątkowych (materiałów) w ilości i o wartości, jak przedstawiono poniżej:

Nadwyżka składnika A	10 szt. po 18 zł	Wartość	180 zł
Niedobór składnika B	14 szt. po 15 zł	Wartość	210 zł

Kompensata	10 szt. po 15 zł	Wartość	150 zł
------------	------------------	---------	--------

Różnice wartości skompensowanych niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych traktuje się jako odrębne pozycje niedoboru lub nadwyżki i rozlicza niezależnie.

#### Po kompensacie pozostało do rozliczenia:

- nadwyżka materiału A  $(180 \text{ zł} - 150 \text{ zł}) = 30 \text{ zł}$
- nadwyżka materiału B  $(210 \text{ zł} - 150 \text{ zł}) = 60 \text{ zł}$

Zgodnie z decyzją kierownika jednostki pozostałe po kompensacie nadwyżki i niedobory inwentaryzacyjne ujęto w księgach jako pozostałe przychody i koszty operacyjne.

#### Objaśnienia do przykładu:

Kompensata niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych w zapasach (materiałach):

1. Stwierdzone niedobory inwentaryzacyjne w zapasach materiałów 210 zł.
2. Stwierdzone nadwyżki inwentaryzacyjne w zapasach materiałów 180 zł.
3. Kompensata nadwyżek i niedoborów inwentaryzacyjnych 150 zł.
4. Rozliczenie pozostałych po kompensacie nadwyżek inwentaryzacyjnych (wartościowych) - zgodnie z decyzją kierownika jednostki - w pozostałe przychody operacyjne 30 zł.
5. Rozliczenie pozostałych po kompensacie niedoborów inwentaryzacyjnych (ilościowych) - zgodnie z decyzją kierownika jednostki - w pozostałe koszty operacyjne 60 zł.

**Schemat.** Kompensata niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych w zapasach (materiałach)

**Syntetyka**



## Inwentaryzacja jest podstawowym sposobem sprawowania kontroli nad mieniem w jednostce. Wyniki inwentaryzacji mogą wnieść istotne korekty do prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Termin „rozliczenie inwentaryzacji” pojawił się w art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jednak nie definiuje ona tego pojęcia. **Należy przyjąć, że chodzi tu o rozliczenie różnic między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych, o którym mowa w art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości.**

**W orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, jak ważne jest rozliczenie wyników inwentaryzacji. W orzeczeniu z 14 listopada 2011 r. (BDF1/4900/104/111/11/3243): GKO stwierdza, że zgodnie z obowiązującymi przepisami o rachunkowości po zakończeniu spisu zadaniem ZKI jest stwierdzenie przy udziale służb finansowo-księgowych różnic inwentaryzacyjnych (nadwyżek lub niedoborów).**

**To Zakładowa Komisja Inwentaryzacyjna analizuje i ocenia poszczególne pozycje nadwyżek i niedoborów, przedstawiając odpowiednie wnioski co do sposobu ich rozliczenia. Z przeprowadzonej weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych Komisja Inwentaryzacyjna sporządza protokół weryfikacji różnic.**

Protokół ten podpisują wszyscy członkowie komisji inwentaryzacyjnej, opiniuje go główny księgowy, wyraża opinię prawną radca prawny i zatwierdza kierownik jednostki. Kierownik jednostki, składając swój podpis pod podpisami wymienionych osób, zatwierdza ustalenia tego protokołu.

**Tylko tak sporządzony dokument może być podstawą do odpisania z ksiąg rachunkowych niedoborów, szkód i za-przychodowania nadwyżek, tak sporządzony protokół stanowiłby o wypełnieniu obowiązku określonego w art. 27 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.**

Obwiniony, akceptując przedłożony protokół ZKI, nie-spełniający wymogów rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, nie wypełnił wymogu określonego przepisami ustawy o rachunkowości, a w konsekwencji naruszył dyscyplinę finansów publicznych określoną w art. 18 ust. 1 ustawy.

### Przykład kompensaty niedoborów i nadwyżek.

*Zasada: mniejsza ilość i niższa cena jednostkowa:*

- a) niedobór 100 szt. po 50 zł za sztukę = 5000 zł,
- b) nadwyżka 98 szt. po 55 zł za sztukę = 5390 zł (obliczona po niższej cenie jednostkowej) =  $98 \times 50 = 4900$  zł.

**Efekt rozliczenia:**

- a) niedobór ilościowo-wartościowy, tj. 2 szt.  $(100 - 98)$  po 50 zł za sztukę = 100 zł,
- b) nadwyżka wartościowa 98 szt.  $\times (55 - 50) = 5 \times 98 = 490$  zł.



**W wyniku ostatecznego rozliczenia inwentaryzacji, uwzględniającej kompensatę nadwyżki i niedoborów składników majątku, może wystąpić:**

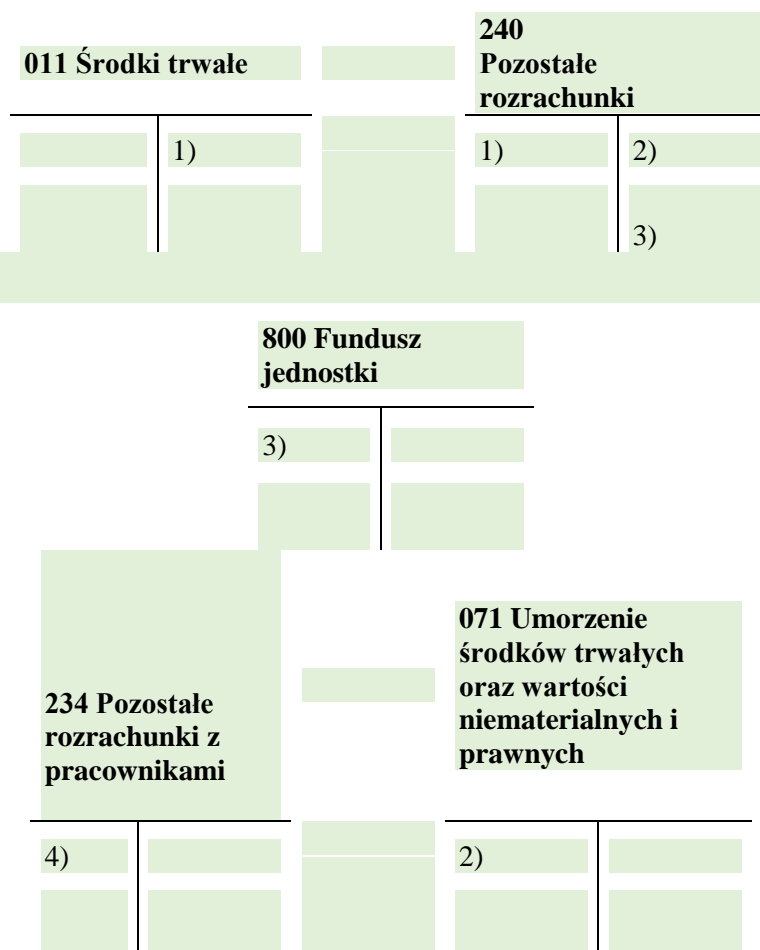
- niedobór ilościowo-wartościowy,
- niedobór wartościowy, występujący w wyniku kompensaty nadwyżek o niższych cenach i niedoborów o wyższych cenach,
- nadwyżka ilościowo-wartościowa,
- nadwyżka wartościowa, występująca w wyniku kompensaty nadwyżek o wyższych cenach i niedoborów o niższych cenach.

**Wyniki rozliczenia winny być ujęte w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym przypada termin inwentaryzacji, wstępnie na koncie „Pozostałe rozrachunki”.**

*W przypadku gdyby niedobór uznano za zawiniony – nie ma możliwości dokonania jego kompensaty z nadwyżkami.*

Po uwzględnieniu ubytków naturalnych, wartością niedoboru obciąża się osobę odpowiedzialną materialnie.

### Schemat . Ewidencja niedoborów inwentaryzacyjnych zawinionych w środkach trwałych umarzanych w czasie



760 Pozostałe  
przychody  
operacyjne

4)

### Objaśnienia do schematu :

1. PK. Stwierdzone niedobory w środkach trwałych umarzanych w czasie - Wyksięgowanie wartości początkowej.
2. PK. Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środka trwałego, którego niedobór stwierdzono.
3. PK. Wyksięgowanie wartości netto środka trwałego, którego niedobór stwierdzono.
4. FA, Rachunek. Obciążenie osoby materialnie odpowiedzialnej

## PRZYKŁAD:

### Ewidencja niedoboru ujawnionego w wyniku Inwentaryzacji

*W wyniku inwentaryzacji przeprowadzonej w jednostce ujawnione zostały niedobory w materiałach i środkach trwałych. Po rozpatrzeniu wyników inwentaryzacji komisja inwentaryzacyjna wystąpiła do kierownika jednostki z wnioskiem o:*

- uznanie za niedobór niezawiniony środka trwałego całkowicie umorzonego,
- uznanie za niedobór zawiniony materiałów w magazynie (przypadek 1, 2, 3).

**Kierownik jednostki przychylił się do wniosku komisji i polecił dokonać obciążenia pracownika wartością materiałów stanowiących niedobór zawiniony.**

#### 1) Stwierdzenie niedoboru środka trwałego

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analityka – rozliczenie niedoborów)

Ma 011 „Środki trwałe”

#### 2) Przeksięgowanie wartości umorzenia środka trwałego

Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analityka – rozliczenie niedoborów)

## **Przypadek 1. – pracownik uznał się winnym spowodowania niedoboru**

### **1) Stwierdzenie niedoboru materiałów w magazynie**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

Ma 310 „Materiały”

### **2) Uznanie niedoboru za zawiniony**

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

### **3) Wpłata równowartości niedoboru do kasy**

Wn 101 „Kasa”

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

## **Przypadek 2. – pracownik nie uznał swojej winy w spowodowaniu niedoboru,**

### **a) postępowanie sądowe rozstrzygnięto na korzyść jednostki**

#### **1) Stwierdzenie niedoboru materiałów w magazynie**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

Ma 310 „Materiały”

#### **2) Uznanie niedoboru za zawiniony**

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

#### **3) Skierowano sprawę na drogę postępowania sądowego**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – roszczenia sporne)

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

#### **4) Jednostka dokonała wpisu sądowego**

Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

#### **5) Postępowanie sądowe nie zostało rozstrzygnięte do końca roku, w związku z czym utworzono odpis aktualizujący**

Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma 290 „Odpisy aktualizujące należności”

#### **6) Obciążenie pracownika kosztami procesu na podstawie wyroku**

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

#### **7) Rozwiązanie odpisu aktualizującego**

Wn 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

**8) Pracownik wpłacił zasądzona kwotę na rachunek bankowy jednostki**

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (analitka – § 097)

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

**Przypadek 3. – pracownik nie uznał swojej winy w spowodowaniu niedoboru,**

**a) postępowanie sądowe rozstrzygnięto na korzyść pracownika**

**1) Stwierdzenie niedoboru materiałów w magazynie**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

Ma 310 „Materiały”

**2) Uznanie niedoboru za zawiniony**

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – rozliczenie niedoborów)

**3) Skierowano sprawę na drogę postępowania sądowego**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – roszczenia sporne)

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

**4) Jednostka dokonała wpisu sądowego**

Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

**5) Postępowanie sądowe nie zostało rozstrzygnięte do końca roku, w związku z czym utworzono odpis aktualizujący**

Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma 290 „Odpisy aktualizujące należności”

**6) Oddalenie roszczenia przez sąd i zasądzenie kosztów procesu od jednostki**

Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – koszty procesu)

**7) Zapłata przez jednostkę kosztów procesu**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – koszty procesu)

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (analitka – § 461)

**8) Przeksięgowanie roszczenia spornego**

Wn 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki” (analitka – roszczenia sporne).

**Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku**

## obrotowego, na który przypadła termin inwentaryzacji.

**Stanowi o tym art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości.**

Różnice inwentaryzacyjne ujawnione podczas inwentaryzacji rocznej przeprowadzonej na dzień bilansowy 31.12.2024 r. muszą być ujęte w księgach 2024 roku.

Rozliczenie inwentaryzacji za 2024 r. powinno nastąpić przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, a w zasadzie do momentu zestawienia obrotów i sald za dany rok będącego podstawą do sporządzenia sprawozdania.

**Zestawienie takie należy sporządzić nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym**

Do tego dnia wyniki inwentaryzacji powinny zostać rozliczone i ujęte w księgach rachunkowych. **Zapisy dotyczące rozliczenia inwentaryzacji za 2024r. powinny zostać wprowadzone do ksiąg rachunkowych pod datą 31 grudnia 2024r.**

W księgach rachunkowych i bilansie za 2024r. **nie powinny figurować nierozliczone różnice inwentaryzacyjne.**

Zdarzyć się jednak może, że w związku z wystąpieniem niedoborów prowadzone **jest postępowanie przez zewnętrzny organ dochodzeniowy (np. prokuraturę) i nie da się wyjaśnić i „zamknąć” sprawy do dnia bilansowego.** W takim przypadku należy na wartość niedoboru zrobić odpis aktualizacyjny - gdzie pozostanie do czasu zakończenia dochodzenia.

## Istotne:

- **Najpóźniej w dniu zamknięcia ksiąg rachunkowych należy sporządzić zestawienie wszystkich ksiąg pomocniczych, a w dniu inwentaryzacji – zestawienia sald grup składników aktywów i pasywów, które są inwentaryzowane,**
- **prawidłowo prowadzona ewidencja środków trwałych - to właściwie przeprowadzona inwentaryzacja,**
- **sposób i terminy przeprowadzenia inwentaryzacji poszczególnych składników majątku powinny być określone w zakładowym planie kont,**
- **na arkuszach spisowych nie powinno pozostawiać się niewypełnionych wierszy,**

rubryki niewypelnione należy zakreskować.

**Wszystkie stwierdzone różnice po ich ostatecznym wyjaśnieniu przez pracowników materialnie odpowiedzialnych podlegają ocenie Komisji Inwentaryzacyjnej, która formułuje ostateczne wnioski co do charakteru oraz co do sposobu ich rozliczenia. Wnioski wyrażone przez Komisję podlegają ocenie prawnej oraz ocenie głównego księgowego.**

W przypadku pozostałych metod inwentaryzacji różnice mogą zostać spowodowane brakiem udokumentowania określonych operacji gospodarczych, błędami ewidencyjnymi, rachunkowymi, które również należy wyjaśnić i odpowiednio udokumentować.

**Efektom pracy Komisji Inwentaryzacyjnej powinien być dokument zawierający propozycję rozliczenia różnic np. w formie protokołu, który podpisują pracownicy dokonujący weryfikacji.**

## **Protokół na zakończenie inwentaryzacji**

**Protokół ten pozwala na ustalenie rzeczywistych niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych oraz zakres możliwych kompensat.**

Jest on zbiorczym zestawieniem zawierającym, zestawienie niedoborów i nadwyżek ze wszystkich arkuszy spisowych.

**Każda z zaistniałych różnic inwentaryzacyjnych powinna zostać w nim opisana wraz z przyczyną jej zaistnienia oraz propozycją jej rozliczenia (ujęcia w księgach rachunkowych). Szczególnie warto podkreślić konieczność wskazania w takim protokole opinii członków komisji inwentaryzacyjnej oraz głównego księgowego oraz racji prawnej. Po zatwierdzeniu przez kierownika jednostki protokół jest podstawą do rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.**

## **Dokumentacja rozliczenia inwentaryzacji**

Ostatnią, grupę dokumentów stanowi dokumentacja rozliczenia inwentaryzacji. **Należą do niej: *zestawienie różnic inwentaryzacyjnych, protokół z posiedzenia komisji***

*inwentaryzacyjnej w sprawie różnic inwentaryzacyjnych, sprawozdanie końcowe przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.*

**Należy zauważyć, że wszystkie dokumenty inwentaryzacyjne, będące dowodami w rozumieniu prawa materialnego, powinny być sporządzone rzeczowo, wiarygodnie, trwale, z właściwym oznakowaniem, datą, pieczęciami i podpisami.**

**Ponadto dokumenty te powinny odzwierciedlać stan faktyczny, obiektywną prawdę zaistniałych faktów i zdarzeń. Każdy dokument dotyczący czynności inwentaryzacyjnych powinien być sporządzony poprawnie pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym.**

Dokumentacja inwentaryzacyjna, obejmująca formularze spisowe, ich zestawienia oraz akceptowane wnioski w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, jak też przeceny zapasów o ograniczonej użyteczności, podlega archiwizacji przez 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym przeprowadzono spis z natury.

## **Dokumentacja rozliczenia inwentaryzacji**

Do dokumentacji rozliczenia inwentaryzacji należą: zestawienie różnic inwentaryzacyjnych, protokół z posiedzenia komisji inwentaryzacyjnej w sprawie różnic inwentaryzacyjnych, sprawozdanie końcowe przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

### **Wzór: Protokół**

#### **Protokół z posiedzenia Komisji Inwentaryzacyjnej w sprawie różnic inwentaryzacyjnych w dniu weryfikacji**

1. Nazwa pola spisowego.....
- 1a. Nazwa składnika majątku.....
2. Skład komisji weryfikacyjnej.....
3. Spis na dzień..... spis zakończono dnia.....
4. Zestawienie różnic inwentaryzacyjnych otrzymano dnia.....
5. Wyjaśnienia od osoby materialnie odpowiedzialnej otrzymano dnia .....
6. Dodatkowe dokumenty przyjęte do rozpatrzenia różnic .....
7. Opisowe wnioski Komisji Inwentaryzacyjnej

*Opisowe wnioski Komisji Inwentaryzacyjnej mogą być zamieszczone bezpośrednio na egzemplarzach zestawień różnic inwentaryzacyjnych, jeśli jest na to miejsce z odpowiednim mianowaniem nagłówków, bądź na odrębnych zestawieniach. Wnioski muszą dotyczyć każdej pojedynczej różnicy inwentaryzacyjnej i powinny określać dane wymienione w zestawieniu różnic.*

8. Uwagi osoby materialnie odpowiedzialnej - wg załącznika z dnia .....

9. Wnioski końcowe komisji:

1) Niedobory zawinione ilościowo:

- nieobjęte kompensatą .....

- objęte kompensatą ilościową .....

- objęte kompensatą wartościową .....

2) Niedobory niezawinione w ciężar kosztów.....

3) Niedobory niezawinione w ciężar strat.....

4) Niedobory niezawinione objęte kompensatą ilościową.....

5) Niedobory niezawinione objęte kompensatą wartościową.....

6) Niedobory skompensowane z nadwyżki (niezawinione).....

Razem niedobory .....

1) Nadwyżki ilościowe nie objęte kompensatą zmniejsz. kosztów.....

2) Nadwyżki ilościowe nie objęte kompensatą zmniejsz. zyski.....

3) Nadwyżki ilościowe objęte kompensatą zmniejsz. kosztów.....

4) Nadwyżki ilościowe objęte kompensatą wartościową zmniejsz. kosztów.....

5) Nadwyżki skompensowane z niedoborami.....

Razem nadwyżki .....

10. Podstawowe wnioski komisji dotyczące wyeliminowania nieprawidłowości w gospodarce zapasami i ewidencji .....

.....  
.....  
.....

Podpisy komisji inwentaryzacyjnej:

.....data.....

Osoba materialnie odpowiedzialna.....data.....

Opinia głównego księgowego .....data.....

Decyzje kierownika jednostki.....data.....



Należy zauważyć, iż wszystkie dokumenty inwentaryzacyjne będące dowodami w rozumieniu prawa materialnego powinny być sporządzone rzeczowo, wiarygodnie, trwale, z właściwym oznakowaniem, datą, pieczęciami i podpisami. Ponadto dokumenty te powinny odzwierciedlać stan faktyczny, obiektywną prawdę zaistniałych faktów i zdarzeń. Każdy dokument dotyczący czynności inwentaryzacyjnych powinien być sporządzony poprawnie pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym.

## **ZAŁĄCZNIKI;**

.....  
Miejscowość i data

### **ZARZADZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI**

NR .....

.....  
(nazwa jednostki)

### **W SPRAWIE WPROWADZENIA „INSTRUKCJI INWENTARYZACYJNEJ”**

Na podstawie art. 4, art. 26 i art. 27 ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z 20xx r. xxxxxxxxx.), Komunikatu Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dziennik Urzędowy poz.55), Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.U z 2017 r. , poz.105) postanawia się, co następuje:

#### **§ 1**

Wprowadza się w ..... (nazwa jednostki) Instrukcję Inwentaryzacyjną, stanowiącą Załącznik 1 do niniejszego zarządzenia.

## § 2

Traci moc zarządzenie kierownika jednostki nr ..... z dnia ..... r. w sprawie wprowadzenia w ..... (nazwa jednostki) Instrukcji Inwentaryzacyjnej

## § 3

Zarządzenie wchodzi w życie z dniem .....

.....

Kierownik jednostki

## **INSTRUKCJA INWENTARYZACYJNA**

.....

(nazwa jednostki)

## **WPROWADZONA DECYZJĄ KIEROWNIKA JEDNOSTKI NR .....**

### § 1

#### **(Podstawa prawna i merytoryczna)**

Instrukcja reguluje zasady funkcjonowania inwentaryzacji w ..... (nazwa jednostki) i została opracowana na podstawie ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z xxxxxxx.), Komunikatu Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dziennik Urzędowy poz.55), Komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.U z 2017 r. , poz.10, dodatkowo w kwestiach organizacyjno-technicznych i proceduralnych – na Kodeksie Pracy, Kodeksie cywilnym a w szczególności wypracowanych przez praktykę zasadach nauki rachunkowości i zwyczajach.

### § 2

#### **(Cel i istota inwentaryzacji)**

1. Inwentaryzację przeprowadza się na mocy zarządzenia wewnętrznego.

2. Celem inwentaryzacji jest ustalenie faktycznego stanu pasywów i aktywów, a na tej podstawie:
- 1) doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym, a tym samym zapewnienie realności wnikających z nich informacji ekonomicznych,
  - 2) rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im mienie,
  - 3) dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku,
  - 4) przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce majątkowej.
3. Za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialny jest kierownik jednostki z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury.

### § 3

#### **(Techniki inwentaryzacyjne i ich przedmiotowy zakres)**

1. Inwentaryzacji stanu aktywów, pasywów oraz innych składników dokonuje się w drodze:
- 1) spisu z natury,
  - 2) uzgodnienia sald z bankami, odbiorcami oraz innymi kontrahentami jednostki,
  - 3) porównania stanów wynikających z ksiąg rachunkowych z danymi wynikającymi ze stosownych dokumentów oraz ewentualnej weryfikacji danych ewidencyjnych.
2. W drodze spisu z natury ustala się stan następujących składników aktywów:
- 1) znajdujących się w kasach krajowych i zagranicznych środków pieniężnych,
  - 2) akcji, obligacji, czeków, weksli, bonów i innych papierów wartościowych,
  - 3) środków trwałych własnych i obcych znajdujących się w eksploatacji, w zapasie, przekazanych do likwidacji lub nieczynnych, z wyłączeniem gruntów oraz środków trwałych trudno dostępnych oglądowi,
  - 4) maszyn i urządzeń stanowiących element środków trwałych w budowie,
  - 5) rzeczowych składników aktywów obrotowych (surowców, materiałów – podstawowych, pomocniczych, biurowych, środków czystości – części zapasowych i zamiennych, opakowań, towarów, wyrobów gotowych, półfabrykatów, produkcji w toku oraz innych składników, w tym objętych jedynie ewidencją ilościową (na kontach pozabilansowych), a także obcych.
3. Uzgodnienie stanów składników majątkowych (aktywów), źródeł ich pochodzenia (pasywów) oraz pozostałych sald, w formie uzyskania od banków i kontrahentów (dostawców, odbiorców itp.) potwierdzeń poprawności wykazanych w księgach rachunkowych danych na określony dzień, odnosi się do:
- 1) środków pieniężnych wyrażonych w złotych polskich i w walutach obcych, a także lokat pieniężnych znajdujących się na rachunkach bankowych, jak również stanów kredytów i pożyczek zaciągniętych w bankach,
  - 2) rozrachunków (należności) oraz pożyczek, z wyłączeniem rozrachunków publicznoprawnych, rozrachunków z osobami nieprowadzącymi ksiąg, a w tym z pracownikami, oraz należności

spornych i wątpliwych,

3) powierzonych kontrahentom własnych składników majątkowych oraz innych znajdujących się poza jednostką, z wyjątkiem przekazanych do przechowania wyspecjalizowanym firmom, przewoźnikom (do przewozu) lub poczcie (do wysłania).

4. W drodze porównania z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji sald (stanów) wynikających z ewidencji księgowej inwentaryzuje się następujące aktywa i pasywa oraz inne składniki (obce, ujęte tylko ilościowo, zobowiązania warunkowe itp.):

- 1) grunty oraz trudno dostępne oglądowi środki trwałe,
- 2) prawo wieczystego użytkowania gruntu,
- 3) wartości niematerialne i prawne,
- 4) udziały w obcych jednostkach,
- 5) należności sporne i wątpliwe,
- 6) rozrachunki o charakterze publicznoprawnym,
- 7) rozrachunki z pracownikami,
- 8) rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne i bierne) oraz przychodów,
- 9) kapitały, fundusze i rezerwy ,
- 10) środki trwałe w budowie z wyjątkiem stanowiących ich element maszyn i urządzeń,
- 11) ulepszenia w obcych środkach trwałych oraz stany remontów w toku,
- 12) przychody przyszłych okresów, a także wszystkie pozostałe niewymienione wyżej składniki aktywów i pasywów (w tym również wszystkich zobowiązań).

5. Inwentaryzacji w drodze porównania z dokumentacją oraz weryfikacji podlegają również stany aktywów lub pasywów, których nie udało się lub nie było obowiązku zinwentaryzować za pomocą spisu z natury lub potwierdzenia sald.

## § 4

### (Formy inwentaryzacji)

1. Inwentaryzacja może być przeprowadzona w formie:

- 1) okresowej (np. rocznej),
- 2) doraźnej (okolicznościowej), zasadniczo w drodze spisu z natury.

2. Okolicznościami wymagającymi dokonania inwentaryzacji doraźnej mogą być:

- 1) wypadki losowe (w szczególności pożar, powódź, zalanie lub kradzież z włamaniem),
- 2) zmiana osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za powierzone im składniki majątkowe (również w przypadku urlopu czy choroby),
- 3) kontrola i rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (zwykle w terminach niezapowiedzianych),
- 4) kontrola zewnętrzna, a zwłaszcza kontrola skarbową,

5) likwidacja jednostki lub jej części, w tym stanowiska.

3. Na dzień zmiany osoby odpowiedzialnej materialnie można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników majątkowych, jeżeli zmiana następuje na krótki czas a osoby ponoszące odpowiedzialność wyraziły pisemną zgodę na dalsze ponoszenie wspólnej odpowiedzialności materialnej za powierzone im mienie.

## § 5

### (Metody inwentaryzacji)

1. Metody inwentaryzacji obejmują:

- 1) pełną – polegającą na ustaleniu na dany moment stanu wszystkich aktywów i pasywów,
- 2) ciągłą – polegającą na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 3) uproszczoną – polegającą na ustalaniu stanu faktycznego w sposób pośredni poprzez wykorzystanie metod zastępczych, np. pomiar, szacunek, porównania weryfikacyjne.

2. Inwentaryzację ciągłą można przeprowadzać pod warunkiem:

- 1) zachowania cyklu ustalonego w ustawie o rachunkowości,
- 2) objęcia inwentaryzacją składników danego rodzaju,
- 3) prowadzenia dla obejmowanych nią składników ewidencji ilościowo-wartościowej, (w przypadku prowadzenia jej tylko wartościowo – obejmowania nią na dany dzień całego konkretnego pola spisowego).

3. Inwentaryzacja uproszczona może być przeprowadzona, jeżeli skutki tego uproszczenia nie wywrą istotnego negatywnego wpływu na zapewnienie prawidłowego, jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (patrz: art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

## § 6

### (Terminarz i częstotliwość inwentaryzacji)

1. Inwentaryzację przeprowadza się w następujących terminach:

- 1) na ostatni dzień roku obrotowego metodą spisu z natury: materiałów, towarów i produktów odpisanych w koszty w momencie zakupu lub wytworzenia, gotówki, krótkoterminowych papierów wartościowych, produkcji w toku;
- 2) na ostatni dzień roku obrotowego, z tym, że inwentaryzację rozpocząć można w ciągu IV kwartału i zakończyć do 15 stycznia roku następnego:
  - a) w drodze uzyskania potwierdzenia salda:
    - środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych,
    - należności (z wyjątkiem tytułów publicznoprawnych, spornych, należności od pracowników, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych oraz innych

aktywów i pasywów o ile przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe),

- pożyczek i kredytów,
- własnych składników majątkowych powierzonych kontrahentom,

b) w drodze weryfikacji:

- gruntów i środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- należności spornych i wątpliwych,
- należności i zobowiązań wobec pracowników,
- należności i zobowiązań z tytułów publicznoprawnych,
- inwestycji rozpoczętych,
- wartości niematerialnych i prawnych,
- udziałów w obcych podmiotach,
- funduszy specjalnych,
- zobowiązań i rezerw,
- przychodów przyszłych okresów,
- aktywów i pasywów ewidencjonowanych na kontach pozabilansowych (np. zobowiązania warunkowe);

3) na ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku – w drodze spisu z natury:

- znajdujących się na terenie niestrzeżonym lub znajdujących się na terenie strzeżonym lecz nieobjętych ewidencją ilościowo-wartościową zapasów: materiałów, półproduktów, wyrobów gotowych, towarów,
- środków trwałych (z wyjątkiem gruntów i środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony) znajdujących się na terenie niestrzeżonym,
- maszyn i urządzeń objętych inwestycją rozpoczętą znajdujących się na terenie niestrzeżonym,
- składników majątkowych objętych ewidencją ilościową,
- składników majątkowych będących własnością obcych jednostek;

4) raz w ciągu dwóch lat – w drodze spisu z natury znajdujących się na terenie strzeżonym i objętych ewidencją ilościowo-wartościową zapasów: materiałów, półfabrykatów, wyrobów gotowych, towarów;

5) raz w ciągu czterech lat – w drodze spisu z natury znajdujących się na terenie strzeżonym: środków trwałych (za wyjątkiem gruntów i tych, do których dostęp jest znacznie utrudniony), maszyn i urządzeń objętych inwestycją rozpoczętą.

2. Stan składników określonych w ust. 1 pkt. 2 i 3 ustalony w drodze inwentaryzacji podlega porównaniu ze stanem wynikającym z ewidencji księgowej z dnia, na jaki przypadła data spisu (uzgodnienie salda, porównanie dokumentacji z ewidencją), nie późniejszy jednak niż ostatni dzień roku obrotowego. W

przypadku inwentaryzowania składników po dniu bilansowym stan składników ustalony w drodze spisu (uzgodnień, porównań) koryguje się odpowiednio o obroty zaistniałe między dniem kończącym rok obrotowy a dniem rzeczywistego zinwentaryzowania.

3. Poza wymienionymi terminami inwentaryzację należy przeprowadzać zawsze również (terminy okazjonalne):

- 1) na dzień zakończenia działalności jednostki, w odniesieniu do wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 2) na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub upadłości, w odniesieniu do wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 3) w przypadku połączenia lub podziału jednostek, w odniesieniu do wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 4) w dowolnym czasie na podstawie decyzji kierownika jednostki lub organu stanowiącego, w odniesieniu do wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 5) w dowolnym czasie w razie zmian osobowych na stanowiskach pracy obciążonych odpowiedzialnością materialną, w odniesieniu do wybranych składników aktywów i pasywów lub wyodrębnionych komórek organizacyjnych jednostki,
- 6) w razie powstania szkody lub okoliczności nadzwyczajnych, w odniesieniu do wybranych składników aktywów i pasywów lub wyodrębnionych komórek organizacyjnych jednostki,
- 7) zgodnie z planem inwentaryzacji,
- 8) według zarządzenia inspektora kontroli skarbowej.

## § 7

### **(Etapy inwentaryzacji)**

1. Czynności inwentaryzacyjne są realizowane w następujących etapach:

- 1) czynności przygotowawcze,
- 2) czynności właściwe,
- 3) czynności rozliczeniowe,
- 4) czynności poinwentaryzacyjne.

2. Czynności przygotowawcze obejmują:

- 1) ustalenie planu (harmonogramu) inwentaryzacji,
- 2) wydanie zarządzenia wewnętrznego o przeprowadzeniu inwentaryzacji z podaniem składu komisji inwentaryzacyjnej, czasu rozpoczęcia i zakończenia prac oraz metody i terminu jej rozliczenia,

- 3) przygotowanie niezbędnych druków, dokumentów, materiałów pomocniczych i ewentualnie sprzętu mierniczego,
- 4) powiadomienie osób materialnie odpowiedzialnych o terminie rozpoczęcia inwentaryzacji (o ile nie jest stosowna „zasada zaskoczenia”),
- 5) dokonanie podziału pracy wśród członków komisji,
- 6) przeszkolenie inwentaryzatorów.

### 3. Czynności właściwe obejmują:

- 1) wydanie zespołom spisowym arkuszy spisowych
- 2) przeprowadzenie rzetelnie i zgodnie z harmonogramem spisów z natury,
- 3) dokonywanie na bieżąco wyceny spisywanych składników majątkowych,
- 4) sprawdzenie, podliczenie i podpisanie arkuszy spisowych, rachunkowe zestawienie wyników inwentaryzacji,
- 5) pobieranie oświadczenia od osób materialnie odpowiedzialnych o braku uwag i zastrzeżeń co do kompletności i sposobu jego przeprowadzenia,
- 6) wysłanie do banków i kontrahentów specyfikacji sald stanów ulokowanych tam środków pieniężnych oraz rozrachunków (z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych oraz rozrachunków publicznoprawnych i z pracownikami, a także z innymi osobami nieprowadzącymi ksiąg),
- 7) dokonanie – w odniesieniu do składników aktywów i pasywów nieobjętych inwentaryzacją w drodze spisów z natury lub uzgodnień sald – porównania danych ewidencji z odpowiednią dokumentacją oraz wyjaśnienie i weryfikację ewentualnych niezgodności,
- 8) zakończenie inwentaryzacji właściwej wraz z przygotowaniem materiałów dotyczących przygotowania i przebiegu inwentaryzacji, zabezpieczenia inwentaryzowanych składników i pomieszczeń oraz ich stanu jakościowego,
- 9) sporządzenie przez zespół spisowy sprawozdania i złożenie go przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

### 4. Czynności rozliczeniowe obejmują:

- 1) dokonanie wyliczenia wstępnego po zakończeniu spisu w danej jednostce organizacyjnej z udziałem, o ile jest to możliwe, osób materialnie odpowiedzialnych,
- 2) przekazanie pełnej dokumentacji inwentaryzacyjnej wraz z dowodami ostatnich operacji, do komórki rozliczeniowej – księgowości,
- 3) sprawdzenie dowodów i dokumentacji inwentaryzacyjnej pod względem formalnym, merytorycznym i rachunkowym oraz dokonanie wyceny,
- 4) sporządzenie końcowego wyliczenia oraz ustalenie różnic inwentaryzacyjnych z uwzględnieniem ubytków i kompensat,



- 5) wyjaśnienie powstania różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów i nadwyżek) oraz pobranie w tym zakresie stosownych oświadczeń od osób materialnie odpowiedzialnych,
- 6) przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w przypadku wystąpienia wysokich niedoborów w majątku,
- 7) opracowanie i przedstawienie kierownikowi jednostki propozycji sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych – dokonuje tego komisja inwentaryzacyjna, a wniosek wymaga zaopiniowania przez głównego księgowego i radcę prawnego,
- 8) podjęcie decyzji przez kierownika jednostki w sprawie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- 9) rozliczenie i ujęcia różnic inwentaryzacyjnych w księgach roku, na który przypadł termin inwentaryzacji),
- 10) zakończenie czynności rozliczeniowych i sporządzanie sprawozdania wraz z wnioskami.

5. Czynności poinwentaryzacyjne wiążą się najczęściej z poprawą gospodarności, doбором właściwych osób na stanowiska związane z odpowiedzialnością materialną, adekwatnością oznaczeń i sposobów magazynowania, zagospodarowaniem składników zbędnych. W szczególności czynności poinwentaryzacyjne dotyczą następujących zagadnień:

- 1) skuteczność ochrony majątku,
- 2) bezpieczeństwo i zgodność z przepisami przechowywania środków pieniężnych, papierów wartościowych, znaków skarbowych,
- 3) magazynowanie, składowanie, eksponowanie i konserwacja towarów i materiałów,
- 4) oznakowanie składników majątku jednostki w indeksy, numery inwentarzowe, jednostki miary, ceny,
- 5) gospodarowanie majątkiem powierzonym przez osoby materialnie odpowiedzialne,
- 6) zabezpieczenie przed kradzieżą czy pożarem,
- 7) przestrzeganie przepisów sanitarnych, zdrowotnych i ekologicznych.

## § 8

### **(Organizacja inwentaryzacji)**

1. Przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej powołuje kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego. Pozostałych członków komisji inwentaryzacyjnej powołuje kierownik jednostki na wniosek jej przewodniczącego, w składzie co najmniej trzech osób.
2. Komisja inwentaryzacyjna może być powołana na więcej niż jeden rok, z tym, że okres jej działania w niezmienionym składzie nie może przekroczyć 3 lat.
3. Zespoły spisowe w składzie co najmniej dwóch osób na każde pole spisowe powołuje, spośród osób o

odpowiednich kwalifikacjach i doświadczeniu, kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

4. W skład zespołów spisowych dokonujących inwentaryzacji danego pola nie mogą wchodzić pracownicy odpowiedzialni materialnie w ramach tego pola oraz pracownicy księgowości prowadzący ewidencję inwentaryzowanych składników.

5. W skład zespołów spisowych mogą być powoływane osoby niebędące pracownikami jednostki (np. eksperci).

6. Ust. 4 nie dotyczy pracowników księgowości prowadzących ewidencję środków pieniężnych w bankach, rozrachunków i innych aktywów oraz pasywów inwentaryzowanych w drodze uzgodnienia sald lub porównań danych ewidencji z dokumentacją.

7. Inwentaryzacji składników inwentaryzowanych w drodze uzgodnienia sald z bankami i kontrahentami oraz porównania stanów ewidencyjnych z dokumentami i ich weryfikacji dokonują pracownicy księgowości, których powołuje przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej w porozumieniu z głównym księgowym. Wysyłane potwierdzenia do kontrahentów są podpisywane przez głównego księgowego bądź osobę przez niego wskazaną.

8. Kontrolę czynności przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji sprawują przewodniczący lub członkowie komisji inwentaryzacyjnej oraz powołani przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, w uzgodnieniu z głównym księgowym, kontrolerzy spisu (inwentaryzacyjni). Funkcję tę mogą również pełnić pracownicy księgowości.

9. Kontrola czynności inwentaryzacyjnych lub materiałów z tych czynności może być realizowana w trakcie ich wykonywania bądź niezwłocznie po ich zakończeniu. Każdorazowo kontrola inwentaryzacji odnotowywana jest na dokumentacji inwentaryzacyjnej w postaci adnotacji i podpisów osób kontrolujących. Z wyników dokonanych kontroli inwentaryzacji kontrolujący sporządzają protokoły, podpisywane również przez osoby dokonujące inwentaryzacji i osoby odpowiedzialne materialnie.

10. W czynnościach inwentaryzacyjnych na prawach obserwatorów mogą brać udział biegli rewidenci, a w przypadku spisu z natury osoby odpowiedzialne materialnie lub osoby przez nie wskazane. Na prawach obserwatora mogą uczestniczyć w procesie inwentaryzacji również inne osoby, ale wyłącznie te, które posiadają pisemną i imienną zgodę kierownika komisji inwentaryzacyjnej.

## **§ 9**

### **(Inwentaryzacja techniką spisu z natury)**

1. Spis z natury jest podstawową techniką inwentaryzacyjną i przeprowadzany jest przez zespoły spisowe, do obowiązków których należy:

- 1) zapoznanie się z instrukcją inwentaryzacyjną,
- 2) pobranie arkuszy spisu,
- 3) pobranie od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczeń wstępnych i końcowych,

- 4) przeprowadzenie spisu z natury w określonym terminie i formie,
- 5) ustalenie rzeczywistej liczby poszczególnych składników majątku poprzez ich przeliczenie oraz ujęcie ustalonej liczby w arkuszu spisowym z natury,
- 6) terminowe przekazanie wypełnionych arkuszy spisowych przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

2. Przed przystąpieniem do spisów z natury zespół spisowy otrzymuje za pokwitowaniem arkusze spisowe, odpowiednio oznakowane w sposób umożliwiający kontrolę ich wykorzystania zgodnie z przeznaczeniem, oraz pobiera od osób odpowiedzialnych materialnie oświadczenia wstępne o stanie zabezpieczenia majątku i ujęciu w ewidencji (w tym księgowej) wszystkich operacji gospodarczych.

3. Arkusz spisu z natury wpisany do książki druków ścisłego zarachowania stanowi dowód księgowy i podlega wymogom dowodu księgowego określonego w ustawie o rachunkowości.

4. Spis z natury przeprowadza się w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej za składniki majątku. Osoba materialnie odpowiedzialna może wskazać inną osobę zastępującą ją podczas spisu. W przypadku, gdy osoba materialnie odpowiedzialna nie może być obecna przy spisie i nie wyznaczyła innej osoby, wówczas zespół spisowy musi składać się co najmniej z trzech osób. W przypadku zmiany osoby (osób) odpowiedzialnej materialnie należy zapewnić możliwość uczestniczenia przy ustalaniu stanu inwentaryzowanych składników oraz przy dokonaniu ich wpisu do arkusza spisowego zarówno osobom przekazującym, jak i przejmującym składniki oraz odpowiedzialność za nie.

5. Zespół spisowy nie może być poinformowany o ilości inwentaryzowanych składników majątku wynikającej z ewidencji.

6. Zespół spisowy powinien wypełnić arkusze spisowe w sposób umożliwiający podział ujętych w nim składników majątku według miejsc przechowywania i według osób materialnie odpowiedzialnych. Wpisane do arkuszy spisowych stany inwentaryzowanych składników majątku powinny odzwierciedlać stan faktyczny i powinny być potwierdzone podpisami na arkuszach spisowych przez osoby uczestniczące w inwentaryzacji (członkowie zespołu spisowego oraz osoba odpowiedzialna materialnie lub wskazana przez nią).

7. Ustaloną z natury, w drodze zmierzenia, zważenia lub zliczenia, ilość spisywanych składników rzeczowych lub pieniężnych wpisuje się do kolejnej pozycji spisu bezpośrednio po akcie dokonania takiego pomiaru. Stan rzeczowych składników znajdujących się w nienaruszonym opakowaniu można ustalać w drodze przeliczenia liczby opakowań i ustalenia ich zawartości, a także po stwierdzeniu autentyczności pod względem ilościowym oraz co do gatunku i jakości.

8. W przypadku gdy rzeczywisty stan ustalony za pomocą szacunków, obmiarów i obliczeń technicznych nie różni się od stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych więcej niż o:

- 1) 3% dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów sypkich znajdujących się w zasobnikach liczonych w metrach sześciennych,

- 2) 6% dla paliw stałych, żwiru, piasku oraz artykułów przestrzennych przechowywanych w bryłach nieforemnych i przeliczanych z objętości na wagę,

wówczas za stan wynikający z natury przyjmuje się stan księgowy.

9. Arkusze spisu z natury powinny zawierać co najmniej:

- 1) nazwę „arkusz spisu z natury”,
- 2) nazwę jednostki w postaci zapisu lub pieczętki,
- 3) numer kolejny arkusza uniemożliwiający jego podmianę, np. parafę przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej albo osoby odpowiedzialnej za wydane druki ścisłego zarachowania,
- 4) określenie metody inwentaryzacji (np. spis z natury, wg obmiaru),
- 5) nazwę pola spisowego,
- 6) godzinę i datę przeprowadzenia spisu – na każdym arkuszu,
- 7) numer kolejny strony arkusza, dotyczącego poszczególnych grup składników (np. materiałów – w stosunku do każdej z nich z podziałem na: pełnowartościowe, uszkodzone, obce),
- 8) imię i nazwisko osoby materialnie odpowiedzialnej oraz imię i nazwisko osób wchodzących w skład zespołu spisowego, a także podpisy tych osób na każdej stronie arkusza spisowego (w tym osób obserwujących inwentaryzację),
- 9) numer kolejny pozycji spisowej,
- 10) szczegółowe określenie składnika majątku wraz z symbolem identyfikującym (np. numer inwentarzowy, inne cechy),
- 11) jednostkę miary,
- 12) ilość stwierdzoną z natury ( po przeliczeniu, sprawdzeniu ),- na stronie na której zakończono spis danej grupy składników -umieszcza się klauzulę "Spis zakończono na poz...".

10. Zespoły spisowe zobowiązane są do wypełnienia wszystkich kolumn arkuszy spisowych, z wyjątkiem ceny i wartości, które podaje w czasie wyceny odpowiedni pracownik księgowości (przy spisie towarów w detalu lub gastronomii dane o cenach i wartości wpisują do arkuszy zespoły spisowe).

11. Arkusze spisowe sporządza się w dwóch, a w razie spisów zdawczo-odbiorczych w trzech egzemplarzach, z których kopie otrzymują osoby odpowiedzialne materialnie, a oryginał – księgowość.

12. Dane do arkuszy spisowych wpisuje się w sposób trwały. Zarówno arkusze spisowe, jak i materiały pomocnicze powstałe w czasie spisu (obmiary albo szacunkowe obliczenia), a także oświadczenia osób odpowiedzialnych traktowane są jako dowody księgowe.

13. Zapisy błędne wprowadzone na arkusze spisowe mogą być korygowane natychmiast podczas spisu w obecności osoby materialnie odpowiedzialnej – zgodnie z art. 22 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Poprawianie zapisu powinno polegać na skreśleniu błędnej treści lub liczby w taki sposób, aby pierwotna treść lub liczba pozostały czytelne, oraz na wpisaniu wyżej poprawnej treści lub liczby, złożeniu obok

skróconych podpisów przewodniczącego zespołu spisowego oraz osoby materialnie odpowiedzialnej, a także osoby przejmującej (w przypadku spisu zdawczo-odbiorczego). Konieczne jest wpisanie daty dokonanej poprawy. Nie można poprawiać części wyrazu lub liczby.

14. Na oddzielnych arkuszach inwentaryzuje się składniki niepełnowartościowe, uszkodzone lub o wartości obniżonej z innych przyczyn (z zamieszczeniem odpowiednich adnotacji w uwagach), jak również zapasy obce.

15. Inwentaryzacja gotówki oraz innych walorów znajdujących się w kasach (czeki, weksle, bony, inne składniki) podlega ujęciu w protokołach inwentaryzacji kasy.

16. Podczas inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie komisja inwentaryzacyjna sprawdza nie tylko stan gotówki w kasie, ale także przestrzeganie przyjętych w jednostce zasad obrotu gotówkowego, a w szczególności:

- 7) prawidłowość zabezpieczenia pomieszczenia kasowego oraz przechowywania gotówki,
- 8) przestrzeganie pogotowia kasowego, jeżeli jest ustalone,
- 9) prawidłowość zabezpieczenia środków pieniężnych w drodze z banku do kasy i z kasy do banku,
- 10) prawidłowość udokumentowania przychodów i rozchodów gotówki w kasie i ujęcia ich w raporcie kasowym,
- 11) prawidłowość prowadzenia raportów kasowych,
- 12) ustalenie, czy kasjer potwierdził na piśmie przyjęcie odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie.

17. W razie stwierdzenia w toku kontroli nierzetelności spisu lub w późniejszym terminie (np. podczas wyceny przez pracownika księgowości), że spis z natury w całości lub w części został przeprowadzony nieprawidłowo, niezbędne jest ponowne przeprowadzenie całości lub odpowiedniej części spisu z natury.

18. Po zakończeniu spisów z natury zespoły spisowe opracowują i składają przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej arkusze spisowe z wniesionym rzeczywistym stanem składników, rozliczenie z pobranych arkuszy spisowych, oświadczenia wstępne i końcowe osób odpowiedzialnych materialnie oraz sprawozdanie zawierające informacje o:

- 1) przebiegu spisu,
- 2) zabezpieczeniu pomieszczeń i inwentaryzowanych składników,
- 3) przygotowaniu pól spisowych do inwentaryzacji,
- 4) ruchu składników w czasie inwentaryzacji.

## § 10

### **(Inwentaryzacja techniką uzgodnienia sald)**

1. Metoda uzgadniania sald to potwierdzenie stanów księgowych aktywów drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki

stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic.

2. Uzgodnienie sald przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzacji w stosunku do:

- 1) środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych,
- 2) należności oraz udzielonych pożyczek,
- 3) powierzonych kontrahentom własnych składników majątkowych.

3. Inwentaryzacja należności, udzielonych pożyczek oraz powierzonych kontrahentom własnych składników majątkowych może być rozpoczęta trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończona do 15 stycznia następnego roku.

4. Nie przewiduje się tzw. „milczącego potwierdzenia salda”.

5. Nie wymagają pisemnego potwierdzenia następujące salda:

- 1) należności sporne i wątpliwe,
- 2) należności z pracownikami,
- 3) należności wobec kontrahentów (osoby fizyczne) nieprowadzących żadnych ksiąg rachunkowych,
- 4) należności z tytułów publicznoprawnych,
- 5) przypadki, w których niemożliwe było (z przyczyn uzasadnionych) potwierdzenie salda,

6. Uzgodnienie sald należności może odbywać się w następujących formach:

- 1) pisemnej na drukach ogólnie dostępnych z wykorzystaniem następującej procedury:
  - a) stosowane są druki w trzech egzemplarzach, przy czym dwa z nich (A i B) wysyłane są do dłużnika (kontrahenta), a ostatni zostaje w jednostce w aktach księgowości,
  - b) jeden z egzemplarzy powinien wrócić do jednostki z potwierdzeniem salda lub wyjaśnieniem jego niezgodności,
- 2) poprzez potwierdzenie na wydruku komputerowym zawierającym wykaz dowodów źródłowych składających się na saldo z potwierdzeniem salda lub wyjaśnieniem jego niezgodności,
- 3) poprzez potwierdzenie faksem lub pocztą elektroniczną,
- 4) poprzez potwierdzone telefonicznie, tym, że w takim przypadku należy sporządzić z przeprowadzonej rozmowy krótką notatkę zawierającą co najmniej:
  - a) numer konta analitycznego,
  - b) kwotę salda należności z wyszczególnieniem pozycji składających się na to saldo,
  - c) imię i nazwisko osoby upoważnionej (u wierzyciela) do potwierdzania sald,
  - d) podpis osoby potwierdzającej (upoważnionej do potwierdzania sald) z pieczęcią imienną oraz pieczęcią firmy.

7. W informacji przesyłanej do kontrahenta o stanie rozrachunku należy uwzględnić:

- 1) pieczęć firmy,
- 2) kwotę salda konta,

- 3) wyszczególnienie pozycji składających się na saldo z podaniem dowodów źródłowych (nr faktury, kwota),
  - 4) podpis głównego księgowego lub osoby przez niego upoważnionej.
8. Saldo winno być potwierdzone poprzez umieszczenie wyrażenia „Potwierdzam saldo” lub „Saldo niezgodne z powodu....”.
9. W przypadku gdy na przesłane potwierdzenie salda kontrahent nie odpowiedział, wówczas takie saldo podlega weryfikacji ze względu na utratę wartości.
10. Inwentaryzacja w drodze uzgodnienia i potwierdzenia stanu księgowego środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych polega na otrzymaniu od banków potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu środków pieniężnych i rozliczeniu ewentualnych różnic. Stan środków pieniężnych zostaje potwierdzony przez bank wyciągiem bankowym. W przypadku stwierdzenia błędów w operacjach na rachunkach bankowych jednostki, należy niezwłocznie powiadomić o tym bank.
11. Rezultaty weryfikacji sald znajdują swoje odzwierciedlenie w protokole oraz, jeśli to konieczne, wnoszone są w urządzeniach ewidencji syntetycznej oraz analitycznej odpowiednie korekty i adnotacje o tym fakcie.

## § 11

### **(Inwentaryzacja drogą porównania stanów ewidencyjnych z dokumentacją)**

1. Aktywa i pasywa niepodlegające inwentaryzacji w drodze spisów z natury lub uzgodnienia sald są inwentaryzowane metodą weryfikacji dokumentowej. Metoda ta polega na ustaleniu realności aktywów i pasywów w drodze porównania stanów księgowych istniejących w księgach rachunkowych lub inwentarzowych z danymi w dokumentach źródłowych lub wtórnych, rejestrach, kartotekach. W przypadku rozbieżności koryguje się odpowiednio stany ewidencyjne.
2. W przypadku gdy składniki kwalifikujące się do zinwentaryzowania metodą potwierdzenia sald lub drogą spisu z natury nie zostały tymi metodami zinwentaryzowane, muszą być poddane inwentaryzacji poprzez porównanie danych ewidencji z dokumentacją, ich analizę i weryfikację.
3. Ustala się następujące sposoby weryfikacji wybranych pozycji aktywów i pasywów:

Przedmiot weryfikacji	Sposób weryfikacji
-----------------------	--------------------

wartości niematerialne i prawne	sprawdzenie wysokości i terminowości odpisów oraz ich zgodności z prawem
rozrachunki publicznoprawne	porównanie sald końcowych tytułów podatkowych z deklaracjami i zeznaniami (dodatkowo, mimo braku obowiązku, potwierdzenie wpłat i zwrotów)
materiały w drodze i dostawy niefakturowane	sprawdzanie przyszłego zafakturowania dostaw niefakturowanych oraz wpływu do jednostki materiałów zafakturowanych wcześniej
środki trwałe w budowie	sprawdzenie zapisów na kontach analitycznych i analiza ich zgodności z zaawansowaniem budowy
środki pieniężne w drodze	sprawdzenie ich późniejszego wpływu na właściwe konta
rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	sprawdzenie, czy saldo dotyczy ostatnich list płac, a także wypłat i wynikających z nich w najbliższym czasie wynagrodzeń
roszczenie z tytułu niedoborów i szkód oraz roszczenia sporne	sprawdzenie zasadności ich wykazania oraz poprawności wyceny
Fundusze jednostki (założycielskie, podstawowe, zasadnicze) oraz pozostałe fundusze będące w dyspozycji jednostki np. zfs, celowe i inne specjalnego przeznaczenia	sprawdzenie zgodności z aktami konstytucyjnymi jednostki oraz poprawności ujętych zmian w stanie funduszy
rozliczenia międzyokresowe	sprawdzenie, czy przyjęto poprawne okresy rozliczeń oraz czy nadal istnieje powód ich tworzenia

4. Wyniki weryfikacji dokumentowej znajdują swoje odzwierciedlenie w protokole zarówno w zakresie potwierdzeń, jak i stwierdzonych rozbieżności.

## § 12

### **(Dopuszczalne uproszczenia inwentaryzacji)**

1. W wyjątkowych przypadkach, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, dopuszcza się



zatwierdzone przez kierownika jednostki uproszczenia inwentaryzacji. Uproszczenia te polegają na:

1) zastąpieniu spisów z natury porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem w naturze, co odnosi się do składników objętych jedynie ewidencją ilościową, zapasów obcych oraz materiałów bibliotecznych, a także małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku,

2) zastąpieniu pełnego spisu spisem wrywkowym, co może mieć miejsce w przypadku konieczności przeprowadzenia kontroli majątku (przy podejrzeniu kradzieży, malwersacji lub nadużyć ze strony osób odpowiedzialnych materialnie lub z zewnątrz).

2. Uproszczona inwentaryzacja jest stosowana:

- w środkach trwałych i o charakterze wyposażenia – polega to na porównaniu stanu wynikającego z ewidencji księgowych ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu stwierdzonych różnic ilościowych,
- w środkach trwałych o charakterze wyposażenia wydanych pracownikom do stałego używania – polega to na sporządzeniu na dzień inwentaryzacji wykazu wydanych pracownikom przedmiotów w oparciu o dowody i ewidencję i uzyskaniu potwierdzenia zgodności przez pracownika. Można zastosować też metodę porównanie stanu ewidencyjnego z dokumentami zawierającymi pokwitowanie ich pobrania. Z porównania tego należy sporządzić protokół,
- w stosunku do książek znajdujących się na stanie urzędu, przez wrywkowe porównanie zapisów ze stanem rzeczywistym. Powinno być to potwierdzone podpisami osób przeprowadzających porównanie.

## § 13

### **(Ustalenie, weryfikacja i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych)**

1. Wycena składników majątku dokonywana jest przez księgowego bądź przez inną osobę przez niego wskazaną przy współdziałaniu przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej bezpośrednio na arkuszach spisowych. Wycena ta ma za zadanie porównanie stanu ewidencyjnego (księgowego) i rzeczywistego stwierdzonego w wyniku inwentaryzacji.

2. Wyceny na potrzeby rozliczenia inwentaryzacji dokonuje się przez przemnożenie spisanych na arkuszach ilości przez stosowaną w księgowości jednostki cenę. Wycena ta dokonywana jest bezpośrednio na potrzeby rozliczenia inwentaryzacji, w tym osób odpowiedzialnych materialnie.

3. Do ujęcia w sprawozdaniu finansowym może zaistnieć konieczność korekty wyceny zasobów jednostki aktywów stosownie do postanowień zawartych w opisie przyjętych metod wyceny opartych na przepisach (art. 28-41) ustawy o rachunkowości. Korekty takiej w ujęciu merytorycznym i technicznym dokonuje główny księgowy.

4. Po dokonaniu wyceny zinwentaryzowanych składników ustala się różnice inwentaryzacyjne w drodze porównania stanów z natury ze stanami ewidencyjnymi. Dla składników ewidencjonowanych ilościowo i wartościowo lub tylko ilościowo podstawą ustalenia różnic inwentaryzacyjnych są rozbieżności ilościowe,

natomiast dla składników ewidencjonowanych tylko wartościowo ustala się różnice w wartości dotyczące całego pola spisowego.

5. Ilościowo-wartościowe różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w zestawieniach zbiorczych spisów z natury lub w zestawieniach różnic inwentaryzacyjnych, zapewniających możliwość:

- 1) powiązania poszczególnych pozycji arkuszy spisowych z odpowiednimi pozycjami zestawień różnic inwentaryzacyjnych,
- 2) ustalenia łącznej wartości niedoborów i nadwyżek z podziałem na pola spisowe i konta analityczne.

6. Ustalone w rezultacie porównania stanu wynikającego z inwentaryzacji i stanu ewidencyjnego różnice mogą wystąpić jako:

- 1) niedobór objętych inwentaryzacją składników majątku – jeżeli ich stan rzeczywisty ustalony w drodze spisu z natury jest niższy od stanu wynikającego z ewidencji księgowej,
- 2) nadwyżka objętych inwentaryzacją składników majątku – jeżeli ich stan rzeczywisty ustalony w drodze spisu z natury jest wyższy od stanu wynikającego z ewidencji księgowej,
- 3) szkody – jeżeli następuje całkowita lub częściowa utrata pierwotnej wartości inwentaryzowanych składników majątku.

11. Ubytki naturalne stanowią niedobory mieszczące się w granicach ustalonych norm dopuszczalnego zmniejszenia ilości, wskutek fizykochemicznych właściwości określonych składników.

7. Końcowym etapem prac inwentaryzacyjnych jest rozliczenie powstałych różnic w oparciu o wyjaśnienia dotyczące przyczyn powstania niedoborów i nadwyżek.

8. Każdorazowo decyzję w sprawie księgowego ujęcia różnic inwentaryzacyjnych, ujęcia w koszty, przychody, lub obciążenia osób winnych za niedobory podejmuje kierownik jednostki na podstawie wniosków komisji zawartych w protokole rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

9. Różnice wynikają z następujących przyczyn:

- 1) pomyłek w ewidencji dotyczącej wpisania złej jednostki miary, niewłaściwej ilości wydanego składnika,
- 2) błędów podczas spisu z natury, np. pomyłek w ilości spisanych składników, przeoczenia niektórych asortymentów,
- 3) niewłaściwych zapisów w ewidencji księgowej,
- 4) braku księgowania protokołów zniszczeń i dokumentów likwidacji,

określa się jako różnice (niedobory, nadwyżki) pozorne i koryguje w związku z tym zapisy w księgach rachunkowych, jeśli przyczyny te zostaną bezspornie udowodnione (udokumentowane).

10. Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne w zależności od przyczyn ich powstania rozlicza się w księgach rachunkowych jako:

- 1) niedobory lub nadwyżki pozorne,
- 2) niedobory lub nadwyżki podlegające kompensacie,

- 3) niedobory i szkody zawinione,
- 4) niedobory i szkody niezawinione,
- 5) ubytki naturalne.

11. Ubytki naturalne oraz niezawinione niedobory i szkody, po uwzględnieniu kompensat, odnoszone są w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, a nadwyżki składników aktywów obrotowych – na dobro pozostałych przychodów operacyjnych.

12. Księgowania związane z rozliczaniem różnic inwentaryzacyjnych dokonywane są na podstawie decyzji kierownika jednostki podjętej na wniosek komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowanej przez głównego księgowego.

13. Niedobory składników majątku objętych ewidencją ilościowo-wartościową mogą być kompensowane nadwyżkami tych składników majątku, stwierdzonymi na podstawie tego samego spisu z natury. Kompensaty dokonuje się, jeżeli spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- 1) niedobór i nadwyżka wystąpiły w tym samym okresie i ujawnione zostały w tym samym spisie z natury,
- 2) niedobór i nadwyżka dotyczą składników majątku powierzonych tej samej osobie materialnie odpowiedzialnej,
- 3) niedobory powstały w podobnych asortymentach inwentaryzowanych składników majątku, tj. o tej samej nazwie, zbliżonych właściwościach lub podobnym wyglądzie.

14. Dokonując kompensaty, stosuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości, tzn. w celu określenia dopuszczalnej ilości i wartości kompensaty przyjmuje się mniejszą z dwu występujących wielkości niedoboru lub nadwyżki. W związku z tym mogą powstać następujące przypadki:

- 1) kwota różnicy w postaci niedoboru równa się kwocie różnicy w postaci nadwyżki – jeżeli ilości i ceny jednostkowe kompensowanych artykułów są sobie równe,
- 2) po kompensacie pozostają różnice ilościowe – jeżeli ceny jednostkowe kompensowanych składników majątku są jednakowe, a ilość niedoboru i nadwyżki różne,
- 3) po kompensacie powstają różnice wartościowe – jeżeli ilość niedoboru i nadwyżki kompensowanych składników są jednakowe, zaś ceny różne,
- 4) po kompensacie pozostają różnice ilościowe i wartościowe – jeżeli różne są ilości i ceny jednostkowe kompensowanych składników, a zatem i różna jest wartość niedoboru i nadwyżki.

15. Różnice wartościowe z tytułu kompensat podlegają rozliczeniu i jednostka może je uznać za zawinione (obciążając osobę materialnie odpowiedzialną) lub uznać jako niezawinione i odpisać w koszty.

16. Różnica inwentaryzacyjna w postaci niedoboru składnika majątku objętego inwentaryzacją, ustalona w wyniku porównania jego stanu faktycznego na podstawie spisu z natury ze stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych, po dokonaniu kompensaty niedoborów z nadwyżkami, może być uznana za niedobór zawiniony lub niezawiniony. Przy czym:

- 1) za zawiniony uznaje się niedobór (szkodę) będący następstwem działania lub zaniechania obowiązków osoby odpowiedzialnej za powierzone jej mienie,
- 2) niedobór (szkodę) kwalifikuje się jako niezawiniony, jeżeli postępowanie wyjaśniające przeprowadzone na okoliczność tego niedoboru wykazało, że powstał on z przyczyn wykluczających odpowiedzialność osoby, której powierzono inwentaryzowane składniki majątku.

17. Decyzję w sprawie uznania niedoboru (szkody) składników majątku za zawiniony, bądź niezawiniony podejmuje kierownik jednostki, przyjmując za podstawę wyniki postępowania wyjaśniającego przeprowadzonego w związku z niedoborem. Jeżeli przyczyny powstania niedoboru (szkody) nie są znane, wówczas traktuje się go jako niedobór niezawiniony.

18. Decyzję o obciążeniu równowartością niedoboru (szkody) niezawinionego lub zawinionego osoby odpowiedzialnej za powierzone jej składniki majątku objęte inwentaryzacją, podejmuje kierownik jednostki, który ustala wysokość roszczenia od tej osoby.

19. Równowartość roszczenia z pkt. 18 określa się w wielkości uznanej za zawinioną. Zwykle wartość ta ustalana jest na poziomie ceny rynkowej. W szczególnych przypadkach wymagających uzasadnienia wartość ta może być niższa od ceny rynkowej lub ustalona w kwocie stwierdzonego niedoboru.

## § 14

### **(Przechowywanie dokumentów inwentaryzacyjnych)**

1. Podstawowe dokumenty inwentaryzacyjne obejmują:

- 1) zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia spisu z natury,
- 2) plan inwentaryzacji (harmonogram),
- 3) arkusze spisowe,
- 4) oświadczenia wstępne oraz oświadczenia po zakończonym spisie z natury osób materialnie odpowiedzialnych,
- 5) sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury,
- 6) zestawienie różnic inwentaryzacyjnych,
- 7) protokół rozliczenia wyników inwentaryzacji,
- 8) potwierdzenia sald należności,
- 9) protokół z przeprowadzonej weryfikacji.

2. Dokumenty inwentaryzacyjne przechowuje się przez okres 5 lat w siedzibie jednostki, w oryginalnej postaci, w ustalonym porządku, dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zbiory dokumentów inwentaryzacji rocznej oznacza się określeniem nazwy ich rodzaju oraz symbolem końcowym lat (np. „Spis z natury środków trwałych w 20xx r.”).

3. Dokumentację z inwentaryzacji rocznej i sprawozdania roczne należy archiwizować oddzielnie za każdy kolejny rok.

W ostatniej części instrukcji inwentaryzacyjnej zamieszcza się opis procedury związanej z przechowywaniem dokumentów inwentaryzacyjnych. Dokumenty księgowe, w tym inwentaryzacyjne, powinny być ułożone w kolejności dostosowanej do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych w podziale na grupy tematyczne, miesiące i lata oraz w sposób zapewniający łatwe odszukanie. W tym celu zwykle zbiory dokumentów są oznakowane: nazwą jednostki, do której należą, miejscem przechowywania, nazwą rodzaju dokumentów (np. arkusze spisu z natury), symbolem akt (kategoria A lub B), określeniem okresu, którego dotyczą (rok, miesiąc), jednoznacznymi numerami. Poniżej zamieszczone jest przykładowe oznakowanie akt z dowodami księgowymi dotyczącymi arkuszy spisu z natury.

Urząd .....,X"	Nazwa jednostki
Składnica Akt Księgowych	Miejsce przechowywania
DFK-321-ASN	Symbol akt
Arkusze Spisu z Natury	Nazwa dowodu
B-5	Kategoria archiwalna
XII/20xx	Miesiąc i rok Numery dowodów (początkowy i końcowy)
Od Nr 001 do Nr 056	

Akta oznaczone symbolem A stanowią materiały archiwalne przechowywane trwale, natomiast oznaczone symbolem B - akta przechowywane przez ograniczony okres, po którym są niszczone. Cyfra arabska po symbolu B {np. B-5) oznacza liczbę lat przechowywania dokumentów, liczonych od początku roku następnego po roku obrotowym, którego dane dokumenty dotyczą. Klasyfikowanie kategorii akt oraz liczbę lat przechowywania dokumentów księgowych reguluje art. 74 *Ustawy o rachunkowości*. **W przypadku dokumentów inwentaryzacyjnych okres przechowywania wynosi 5 lat. Szczególnie w kontekście inwentaryzacji warto podkreślić, że okresy przechowywania ujęte powyżej oblicza się od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane zbiory dotyczą.** Ponadto archiwowane zbiory dokumentów powinny być przechowywane w siedzibie zarządu jednostki lub oddziału w postaci oryginalnej, w sposób zapewniający należną ochronę przed niedozwolonymi zmianami i rozpowszechnianiem oraz uszkodzeniem lub zniszczeniem. W szczególności sytuacja ta dotyczy dokumentów związanych z inwentaryzacją.