

INSTRUKCJA INWENTARYZACYJNA

Część I

Zasady ogólne, cele, rodzaje i metody inwentaryzacji

1. Postanowienia instrukcji oparte zostały na przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.), a także na innych aktach prawnych (np. przepisach Kodeksu pracy czy Kodeksu cywilnego w zakresie odpowiedzialności materialnej pracowników za szkody wyrządzone w powierzonym im mieniu do zwrotu lub wliczenia się) i wydanych na ich podstawie rozporządzeniach.

2. Każdą inwentaryzację przeprowadza się na mocy zarządzenia wewnętrznego kierownika jednostki. Do zarządzenia wewnętrznego dołącza się ustalony przez kierownika jednostki skład komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych oraz harmonogram czynności inwentaryzacyjnych.

3. Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku i źródeł ich pochodzenia (aktywów, pasywów, składników obcych objętych tylko ewidencją ilościową, składników obcych, zobowiązań warunkowych itp.), a następnie:

- 1) weryfikacja ksiąg rachunkowych i doprowadzenie ich do zgodności ze stanem faktycznym, wynikającym ze spisu z natury, a więc urealnienie tych danych,
- 2) ustalenie różnic inwentaryzacyjnych i rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie (współodpowiedzialnych) za powierzone im mienie, w tym również za powstanie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych,
- 3) dokonanie oceny stanu zabezpieczenia mienia przed zniszczeniem (psuciem się), kradzieżą z włamaniem, pożarem, zalaniem i innymi wypadkami losowymi,
- 4) dokonanie oceny gospodarczej przydatności posiadanych składników majątkowych pod względem ich ilości i jakości, a także przydatności dla dalszego funkcjonowania jednostki,
- 5) podjęcie działań ukierunkowanych na zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości w gospodarowaniu majątkiem jednostki, a zwłaszcza:
 - gromadzeniu zapasów zbędnych, nadmiernych i niepełnowartościowych (uszkodzonych, zepsutych, niemodnych itp.),
 - powstawaniu różnic inwentaryzacyjnych, a zwłaszcza niedoborów i szkód.

4. Inwentaryzacji dokonuje się w drodze:

- 1) spisu z natury,
- 2) uzgodnienia sald z bankami, dostawcami, odbiorcami oraz innymi kontrahentami jednostki,
- 3) porównania stanów wynikających z ksiąg rachunkowych z danymi wynikającymi ze stosowanych dokumentów oraz ewentualnej weryfikacji danych ewidencyjnych.

5. W drodze spisu z natury ustala się stan:

- 1) znajdujących się w kasach krajowych i zagranicznych środków pieniężnych,
- 2) akcji, obligacji, czeków, weksli, bonów i innych aktywów finansowych,
- 3) środków trwałych własnych i obcych znajdujących się w eksploatacji, w zapasie, przekazanych do likwidacji, nieczynnych itp., z wyjątkiem gruntów oraz środków trwałych trudno dostępnych oglądowi,
- 4) maszyn i urządzeń stanowiących element środków trwałych w budowie,
- 5) rzeczowych składników majątku obrotowego (surowców, materiałów podstawowych, materiałów pomocniczych, paliw stałych i płynnych, materiałów biurowych i środków czystości, materiałów zużywanych w czasie eksploatacji komputerów, części zapasowych i zamiennych, ogumienia, odpadków, opakowań, wyrobów gotowych, półfabrykatów, produkcji w toku oraz innych składników, w tym objętych jedynie ewidencją ilościową (na kontach pozabilansowych), a także obcych (np. materiały w przerobie, depozyty, materiały zleciennodawców, wyroby gotowe zakupione, lecz jeszcze nieodebrane przez nabywców itp.), z wyłączeniem materiałów otrzymanych do przechowywania, na skład, do wysyłki lub przewozu.

6. Uzgodnienie stanów składników majątkowych (aktywów), źródeł ich pochodzenia (pasywów) oraz pozostałych sald w formie uzyskania od banków i kontrahentów (dostawców i odbiorców itp.) potwierdzeń prawidłowości wykazanych w księgach rachunkowych danych na określony dzień dotyczy:

- 1) środków pieniężnych wyrażonych w złotych polskich i w walutach obcych, lokat znajdujących się na rachunkach bankowych, a także stanów zaciągniętych kredytów i pożyczek,
- 2) rozrachunków (należności, zobowiązań – z inicjatywą uzgodnienia zobowiązań winien wystąpić wierzyciel) oraz pożyczek, z wyłączeniem rozrachunków publicznoprawnych, rozrachunków z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych, w tym z pracownikami, oraz należności spornych i wątpliwych,
- 3) powierzonych kontrahentom własnych środków majątkowych oraz innych, znajdujących się poza jednostką, z wyjątkiem przekazanych do przechowania wyspecjalizowanym firmom, przewoźnikom lub pocście.

7. W drodze porównania z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji sald 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) wartości niematerialne i prawne,
- 3) udziały w obcych jednostkach,
- 4) należności sporne i wątpliwe,
- 5) rozrachunki o charakterze publicznoprawnym,
- 6) rozrachunki z pracownikami,
- 7) rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne i bierne) oraz przychodów,
- 8) kapitały i fundusze,
- 9) rezerwy,
- 10) środki trwałe w budowie, z wyjątkiem stanowiących ich element maszyn i urządzeń,
- 11) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- 12) stany remontów w toku,
- 13) fundusze specjalne (w tym zakładowy fundusz świadczeń socjalnych),
- 14) inne aktywa i pasywa.

Inwentaryzacji w drodze porównania z dokumentacją oraz weryfikacji podlegają również stany aktywów lub pasywów, których nie udało się lub nie było obowiązku ich zinwentaryzowania za pomocą spisu z natury lub potwierdzenia sald.

8. Spisu z natury dokonują zespoły spisowe pod nadzorem komisji inwentaryzacyjnej oraz właściwych komórek merytorycznych.

9. Uzgodnienia sald z bankami i kontrahentami oraz porównania z właściwą dokumentacją i weryfikacji stanów wynikających z ewidencji księgowej dokonują wyznaczeni pracownicy księgowości z udziałem (w szczególnych przypadkach) odpowiednich pracowników komórek merytorycznych lub ekspertów (rzeczoznawców). Udział rzeczoznawców z komórek merytorycznych jest wskazany np. do uzgodnienia skomplikowanych rozrachunków z odbiorcami zagranicznymi przy saldach związanych z kompletacją dostaw, przy inwentaryzacji składników niedostępnych oglądowi, udziałów w innych jednostkach, skomplikowanych kosztów środków trwałych w budowie itp.

10. Inwentaryzacja może być przeprowadzona:

- 1) w formie:
 - okresowej (np. rocznej),
 - doraźnej (okolicznościowej), na ogół w drodze spisu z natury,
- 2) metodą:
 - pełną,
 - ciągłą,
 - uproszczoną.

11. Podstawową (typową) formą inwentaryzacji okresowej pełnej jest roczna inwentaryzacja aktywów i pasywów, stanowiąca spełnienie wymogu ustawy o rachunkowości, przy czym inwentaryzacja pełna polega na ustaleniu rzeczywistego stanu na określony dzień wszystkich aktywów i pasywów, głównie w przypadkach zaistnienia określonych okoliczności, w drodze spisu z natury. Okolicznościami wymagającymi dokonania tego typu inwentaryzacji mogą być w szczególności:

- 1) wypadki losowe (pożar, zalanie, kradzież z włamaniem itp.),
- 2) potrzeba kontroli i rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych (spis z natury przeprowadzony w terminie niezapowiedzianym, np. w celu skontrolowania przydatności nowo zatrudnionych, a więc jeszcze niesprawdzonych pracowników),

- 3) zmiana osób materialnie odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych za powierzone im składniki majątkowe (np. urlop, choroba itp.),
- 4) kontrola zewnętrzna (np. kontrola skarbową, badanie sprawozdania finansowego itp.),
- 5) likwidacja jednostki lub jej części,
- 6) zmiana formy prawnej jednostki (połączenie, podział, sprzedaż, przekształcenie w inny typ organizacyjny itp.).

12. W przypadkach zmiany osób odpowiedzialnych oraz zaistnienia przyczyn losowych, a także kontroli przydatności składników majątkowych i personelu, spis z natury przeprowadza się głównie metodą pełną.

13. Na dzień zmiany osoby odpowiedzialnej materialnie można nie przeprowadzać inwentaryzacji składników majątkowych, jeżeli zmiana następuje na krótki okres (np. choroba lub urlop), a osoby ponoszące odpowiedzialność wyraziły pisemną zgodę na dalsze ponoszenie wspólnej odpowiedzialności materialnej za powierzone im mienie (bez przeprowadzenia inwentaryzacji).

14. W celu racjonalizowania prac inwentaryzacyjnych, w szczególności uniknięcia zaangażowania dużej liczby pracowników w jednym okresie, zmniejszenia pracochłonności czynności inwentaryzacyjnych, a także dla równomiernego rozłożenia prac inwentaryzacyjnych na cały rok, może być przeprowadzana inwentaryzacja ciągła, polegająca na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu poszczególnych, objętych inwentaryzacją, aktywów i pasywów, przy czym różne grupy składników inwentaryzuje się na inny dzień.

15. Inwentaryzację ciągłą można przeprowadzić pod warunkiem zachowania cyklu ustalonego w ustawie o rachunkowości i w niniejszej instrukcji, objęcia inwentaryzacją składników danego rodzaju, prowadzenia dla obejmowanych nią składników ewidencji ilościowo-wartościowej, a w przypadku prowadzenia jej tylko w sposób wartościowy – obejmowania nią na dany dzień całego pola (obszaru) spisowego.

16. Inwentaryzacja uproszczona może być przeprowadzana, jeżeli skutki zastosowanego uproszczenia nie wywrą istotnie negatywnego wpływu na prawidłowe, jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Przy spełnieniu tego warunku uproszczenia mogą dotyczyć np.:

- 1) rezygnacji z uzyskiwania pisemnych potwierdzeń sald z tytułu:
 - rozrachunków z kontrahentami (osobami fizycznymi) nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych,
 - drobnych należności i zobowiązań,
 - należności i zobowiązań objętych powództwem sądowym lub postępowaniem egzekucyjnym,
- 2) inwentaryzowanych ksiąg, czasopism i innych druków znajdujących się w bibliotece jednostki – uproszczenie polega na wyrywkowym porównywaniu zapisów zamieszczonych w księdze inwentarzowej biblioteki ze stanem rzeczywistym i kartami ksiąg lub czytelników; fakt dokonania porównania potwierdza się podpisami osób uczestniczących w inwentaryzacji złożonymi pod informacją o dacie i zakresie inwentaryzacji, wniesioną na piśmie do księgi inwentarzowej biblioteki,
- 3) jednostkowej lub małoseryjnej produkcji w toku, przy której uproszczenie polega na porównaniu danych ewidencji księgowej ze stanem faktycznym oraz ujęciu wyników takiego porównania na arkuszu spisowym, z wyodrębnieniem:
 - rzeczowych składników dotyczących zleceń zakończonych bądź zaniechanych,
 - liczby braków produkcyjnych, stwierdzonych w półfabrykatkach oraz innych elementach procesu wytwórczego produktów gotowych.

Część II

Terminy i częstotliwość inwentaryzacji

17. Inwentaryzację przeprowadza się w terminie:

- 1) na 31 grudnia każdego roku obrotowego – spis z natury (lub potwierdzenie stanów przez bank) środków pieniężnych, papierów wartościowych oraz produktów w toku produkcji,
- 2) w ostatnim dniu każdego okresu, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego (w tym również na koniec roku obrotowego) – spis z natury nieużytych lub sprzedanych zapasów materiałów, towarów i produktów gotowych, które zgodnie z zakładowym planem kont (na mocy upoważnienia zawartego w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości) zostały zaliczone w koszty w momencie zakupu lub wytworzenia,

- 3) raz w ciągu 4 lat (w dowolnym okresie roku) – spis z natury środków trwałych (z wyjątkiem gruntów oraz składników trudno dostępnych oglądowi), a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie, pod warunkiem że składniki te znajdują się na terenie strzeżonym,
- 4) raz w ciągu 2 lat (w dowolnym terminie roku) – spis z natury zapasów materiałów, fabrykatów, wyrobów gotowych i towarów objętych ewidencją ilościowo-wartościową oraz znajdujących się na terenie strzeżonym,
- 5) w okresie od 1 października każdego roku obrotowego do 15 stycznia każdego następnego roku obrotowego – spis z natury:
 - zapasów materiałów, półfabrykatów, produktów gotowych i towarów,
 - środków trwałych,
 - maszyn i urządzeń stanowiących środki trwałe w budowie, znajdujących się poza terenem strzeżonym,
 - materiałów, półfabrykatów i towarów znajdujących się na terenie strzeżonym, lecz nieobjętych ewidencją ilościowo-wartościową,
 - składników objętych jedynie ewidencją ilościową,
 - składników obcych,
 - pozostałych – poza wymienionymi wyżej składnikami – aktywów i pasywów.

18. Stan składników ustalonych w drodze inwentaryzacji od 1 października każdego roku obrotowego do 15 stycznia każdego następnego roku obrotowego należy porównać ze stanem wynikającym z ewidencji księgowej z dnia, na jaki przypadła data spisu (uzgodnienie salda, porównanie dokumentacji z ewidencją), jednak nie późniejszy niż ostatni dzień roku obrotowego (dzień bilansowy); przy inwentaryzacji składników po dniu bilansowym (między 1 a 15 stycznia roku następnego) stan składników ustalony w drodze spisu (uzgodnień, porównań) koryguje się odpowiednio o obroty zaistniałe między dniem kończącym rok obrotowy a dniem rzeczywistego ich zinwentaryzowania.

19. Składniki wymagające szczególnej ochrony inwentaryzowane są również poza obowiązkiem wynikającym z ustawy o rachunkowości, a więc częściej niż raz w roku, w terminach niezapowiedzianych w celu skutecznej ich ochrony. Wykaz tych składników określa kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego.

20. Inwentaryzacje okolicznościowe (doraźne) przeprowadzone w zakresie czasowym zgodnym z przepisami ustawy o rachunkowości oraz niniejszej instrukcji mogą być uznane przez kierownika jednostki, na wniosek głównego księgowego, za inwentaryzacje okresowe wykonane w ramach inwentaryzacji rocznej.

21. Składniki majątku powierzone grupie osób (lub osobie) materialnie odpowiedzialnych powinny być objęte inwentaryzacją w innym terminie. Dotyczy to również takich samych składników powierzonych różnym osobom (zespołom osób), znajdujących się w bliskiej odległości, jeżeli nie zostaną stworzone warunki wykluczające ewentualność podmian lub wzajemnych „pożyczek” składników majątku pomiędzy polami spisowymi.

22. Harmonogramy inwentaryzacji powinny być ustalone w taki sposób, aby wyniki inwentaryzacji wraz z protokołami końcowymi komisji inwentaryzacyjnej mogły być dostarczone do wydziału finansowo-księgowego z miesięcznym wyprzedzeniem przed terminem sporządzenia bilansu rocznego (rocznego sprawozdania finansowego).

23. Harmonogram inwentaryzacji ustala kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego.

Część III

Organizacja, przebieg, rozliczenie i wykorzystanie wyników inwentaryzacji

24. Czynności inwentaryzacyjne realizowane są w kilku etapach, z których:

- 1) etap I obejmuje czynności przygotowawcze,
- 2) etap II obejmuje dokonanie spisu z natury, uzgodnienie sald z kontrahentami i bankami, porównanie stanów ewidencyjnych z dokumentami i weryfikację tych stanów – w przypadku pełnej inwentaryzacji okresowej (np. rocznej, o której stanowi art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości) – lub wykonanie niektórych z tych czynności, w przypadku inwentaryzacji doraźnej (okolicznościowej, inwentaryzacyjnej), częściowej itp.,

- 3) etap III obejmuje wycenę ustalonych w wyniku inwentaryzacji stanów składników majątku, ustalenie i wyjaśnienie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych oraz ich rozliczenie w wyniku korekty stanów ewidencyjnych, rozliczenie części różnic w koszty, obciążenie częścią (całością) różnic osób odpowiedzialnych materialnie, zależnie od wielkości i przyczyn powstania tych różnic,
- 4) etap IV obejmuje wykorzystanie wyników i ustaleń dokonanych w czasie inwentaryzacji, m.in. w celu: usprawnienia kierowania i zarządzania jednostką, poprawy skuteczności zabezpieczenia mienia.

25. Czynności wykonywane w I etapie służą prawidłowemu przygotowaniu inwentaryzacji. Obejmują one m.in.:

- 1) opracowanie planu, zakresu, przedmiotu i harmonogramu inwentaryzacji,
- 2) powołanie komisji inwentaryzacyjnej (chyba że nadal działa komisja inwentaryzacyjna powołana wcześniej) oraz zespołów spisowych,
- 3) wydanie wewnętrznego zarządzenia kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji,
- 4) dokonanie likwidacji składników zniszczonych, a także uzupełnienie dokumentów dotyczących zdjęcia z ewidencji urządzeń wycofanych z użytkowania (np. przekazana na złom maszyna bez dokumentu rozchodu – likwidacji),
- 5) przygotowanie pól spisowych oraz znajdujących się w nich składników do inwentaryzacji (uzupełnienie zawieszek identyfikacyjnych, niezawierających ilości składników, zgromadzenie tych samych składników w jednym miejscu),
- 6) zapewnienie terminowych zapisów w ewidencji ilościowej i uzgodnienie jej z ewidencją ilościowo-wartościową prowadzoną w wydziale finansowym,
- 7) zorganizowanie szkolenia przedinwentaryzacyjnego członków zespołów spisowych oraz osób materialnie odpowiedzialnych przez głównego księgowego i przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, z udziałem członków komisji, kontrolerów spisowych oraz pracowników księgowości prowadzących ewidencję inwentaryzowanych aktywów i pasywów.

26. Czynności wykonane w etapie II obejmują wykonanie czynności związanych z technicznym przeprowadzeniem inwentaryzacji przez zespoły spisowe oraz powołanie do wykonania tego zadania pracowników (głównie pracowników księgowości do uzgodnienia sald oraz porównania danych ewidencyjnych z dokumentacją i weryfikacji ewidencji), a w szczególności:

- 1) wydanie zespołom spisowym arkuszy spisowych,
- 2) zebranie wstępnych i końcowych oświadczeń osób odpowiedzialnych materialnie,
- 3) przeprowadzenie zgodnie z harmonogramem oraz prawidłowo i rzetelnie spisów z natury,
- 4) dokonanie kontroli czynności spisywania składników z natury (poprawności liczenia, ważenia itp.) oraz ujmowania ustaleń tych czynności w arkuszach spisowych,
- 5) wysłanie do kontrahentów specyfikacji sald rozrachunków (z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych oraz rozrachunków publicznoprawnych i z osobami nieprowadzącymi ksiąg),
- 6) sprawdzenie poprawności otrzymanych od banków sald ulokowanych tam środków pieniężnych,
- 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 źródłową oraz wyjaśnienie i weryfikacja niezgodności,
- 8) opracowanie sprawozdania zespołów spisowych, dotyczącego przygotowania i przebiegu inwentaryzacji, zabezpieczenia inwentaryzowanych składników i pomieszczeń, ich stanu jakościowego itp.,
- 9) przekazanie arkuszy spisowych do wydziału finansowego (prawidłowe rozliczenie pobranych arkuszy), a sprawozdań zespołów do przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

27. Czynności wykonane w III etapie obejmują w szczególności:

- 1) sprawdzenie poprawności sporządzonej dokumentacji inwentaryzacyjnej (arkuszy, kart, protokołów inwentaryzacyjnych), wycenę inwentaryzowanych składników oraz ustalenie różnic inwentaryzacyjnych przez wydział finansowo-księgowy, a przy udziale przewodniczącego zespołu spisowego,
- 2) wyjaśnienie przyczyn powstania stwierdzonych różnic przez osoby materialnie odpowiedzialne,
- 3) inwentaryzację uzupełniającą przeprowadzoną przez zespoły spisowe, komisję inwentaryzacyjną i inne powołane osoby, jeśli zaistnieje taka potrzeba,

- 4) analizę, weryfikację i wyjaśnienie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych, ewentualne uwzględnienie ubytków, zaników oraz innych okoliczności, a także rozpatrzenie wniosków osób materialnie odpowiedzialnych w sprawie kompensat niedoborów z nadwyżkami na artykułach podobnych (przy czym kompensacie mogą podlegać niedobory i nadwyżki stwierdzone w tym samym polu spisowym, u tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej, w czasie tej samej inwentaryzacji, ponadto kompensować można mniejszą ilość po niższej cenie),
- 5) opracowanie i przedstawienie kierownikowi jednostki propozycji sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych; przedstawienia dokonuje komisja inwentaryzacyjna, przedłożony wniosek wymaga zaopiniowania przez głównego księgowego i radcę prawnego,
- 6) podjęcie decyzji przez kierownika jednostki w sprawie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- 7) ujęcie w księgach rachunkowych jednostki różnic inwentaryzacyjnych zgodnie z decyzją kierownika jednostki (rozliczenie i ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych powinno nastąpić w tym roku, na który przypadł termin inwentaryzacji).

28. Etap IV obejmuje sformułowanie wniosków, co w przyszłości pozwoli na doskonalenie zarządzania jednostką, poprawę gospodarności, dobór właściwych osób na stanowiska związane z odpowiedzialnością materialną, zagospodarowanie składników uznanych za zbędne, nadmierne, niepełnowartościowe, a także rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie, w drodze windykacji równowartości niedoborów uznanych za zawinione przez te osoby.

Część IV

Powoływanie i zadania komisji inwentaryzacyjnej, zespołów (grup) spisowych, kontrolerów spisowych, a także osób (grup) zobowiązanych do porównania stanów ewidencyjnych z dokumentacją oraz dokonania uzgodnień sald środków pieniężnych w bankach i rozrachunków

29. Przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, spośród pracowników jednostki zatrudnionych na stanowiskach kierowniczych, powołuje kierownik jednostki na wniosek skarbnika. Przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej nie może być skarbnik ani osoba bezpośrednio mu podległa.

30. Pozostałych członków komisji inwentaryzacyjnej, w ilości co najmniej trzech, powołuje kierownik jednostki na wniosek jej przewodniczącego, uzgodniony ze skarbnikiem.

31. Zespoły spisowe, składające się z co najmniej dwóch osób na każde pole spisowe, powołuje, spośród osób o odpowiednich kwalifikacjach i doświadczeniu, kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, złożony w porozumieniu z głównym księgowym (skarbnikiem). W skład zespołów spisowych nie mogą wchodzić pracownicy odpowiedzialni materialnie i pracownicy odpowiedzialni za odcinek pracy, który ma być objęty inwentaryzacją, a także pracownicy wydziału finansowego prowadzący ewidencję inwentaryzowanych składników; nie dotyczy to pracowników wydziału finansowego prowadzących ewidencję środków pieniężnych w bankach, rozrachunków i innych aktywów oraz pasywów inwentaryzowanych w drodze uzgodnień sald lub porównań danych ewidencji z dokumentacją. W skład zespołów mogą być powoływane osoby niebędące pracownikami jednostki (np. biegli, rzeczoznawcy).

32. Do dokonania inwentaryzacji składników inwentaryzowanych w drodze uzgodnienia sald z bankami i kontrahentami oraz porównania stanów ewidencyjnych z dokumentami i ich weryfikacji główny księgowy (skarbnik) wyznacza odpowiednie osoby spośród pracowników księgowości. W przypadku pozycji aktywów i pasywów o skomplikowanej strukturze i sposobie rozliczeń kierownik jednostki, na wniosek skarbnika, powołuje do udziału w czynnościach inwentaryzacyjnych kompetentnych pracowników komórek merytorycznych (handlowych, technicznych, technologicznych, ekonomicznych, prawnych itp.).

33. Kontrolę czynności przygotowania, przebiegu i rozliczania inwentaryzacji sprawują:

- 1) w ramach ogólnego nadzoru – główny księgowy jednostki; nie może on w związku z tym pełnić żadnej funkcji w komisji inwentaryzacyjnej i zespołach (grupach) spisowych,
- 2) przewodniczący lub członkowie komisji inwentaryzacyjnej,
- 3) powołani przez kierownika jednostki, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i w uzgodnieniu z głównym księgowym, kontrolerzy spisowi; funkcję tę mogą również sprawować pracownicy księgowi.

34. Kontrola realizowana przez głównego księgowego, przewodniczącego komisji oraz kontrolerów spisowych może obejmować inwentaryzację okresową oraz inwentaryzację doraźną.

35. W czasie kontroli spisu rzeczowych składników majątku kontrolujący wnoszą odpowiednie adnotacje w stosownych pozycjach arkuszy spisowych i opatrują je podpisami. Z wyników dokonanych kontroli inwentaryzacji kontrolujący sporządzają protokoły lub sprawozdania, podpisywane również przez członków zespołów spisowych i osoby odpowiedzialne materialnie.

36. Kontrola czynności inwentaryzacyjnych lub materiałów z tych czynności może być realizowana w trakcie ich wykonywania (np. w czasie pracy zespołu spisowego) lub niezwłocznie po zakończeniu czynności inwentaryzacyjnych.

37. W czynnościach inwentaryzacyjnych na prawach obserwatorów mogą brać udział biegli rewidenci oraz ich asystenci, aplikanci, praktykanci.

38. Uprawnienia, obowiązki i odpowiedzialność członków komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych oraz innych osób z tytułu wykonywania czynności inwentaryzacyjnych określają dalsze części instrukcji inwentaryzacyjnej.

Część V

Zasady inwentaryzowania w drodze spisów z natury rzeczowych i pieniężnych składników majątku

39. Przed rozpoczęciem spisu z natury zespół spisowy pobiera od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczenia wstępne o stanie zabezpieczenia majątku i ujęciu w ewidencji wszystkich operacji gospodarczych, a także o uzgodnieniu tej ewidencji z wydziałem finansowo-księgowym.

40. Inwentaryzowane składniki majątkowe muszą być ujęte w arkuszach spisowych, traktowanych od momentu ujęcia ich w stosownej ewidencji i pobrania przez zespoły spisowe jako druki objęte ilościową kontrolą zużycia. Ponumerowanie i oznaczenie w sposób uniemożliwiający podmianę arkuszy spisowych (np. przez złożenie podpisu lub jego skrótu) musi być dokonane przed wydaniem ich zespołom spisowym za pokwitowaniem w stosownej ewidencji. Za zorganizowanie przygotowania, wydania i odpowiedniego rozliczenia arkuszy spisowych za pomocą stosownego formularza odpowiedzialny jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej.

41. Arkusz spisu z natury powinien zawierać co najmniej:

- 1) pieczęć jednostki,
- 2) określenie pola spisowego,
- 3) numer arkusza i oznaczenie uniemożliwiające jego zamianę,
- 4) określenie terminu oraz rodzaju inwentaryzacji,
- 5) datę i godzinę rozpoczęcia oraz zakończenia spisu,
- 6) nazwę spisywanego składnika oraz symbole pozwalające na jego jednoznaczną identyfikację (numer inwentarzowy, symbol klasyfikacji środków trwałych, symbol indeksu, kod komputerowy itd.),
- 7) jednostkę miary inwentaryzowanej pozycji majątku jednostki,
- 8) ilość danego składnika stwierdzoną w trakcie spisu,
- 9) imiona, nazwiska i podpisy osób dokonujących spisu i uczestniczących w nim (np. obserwujących jego przebieg),
- 10) imiona, nazwiska i podpisy osób odpowiedzialnych materialnie za inwentaryzowane składniki majątku.

42. Dane do arkuszy spisowych wpisuje się w sposób trwały, tj. pismem maszynowym, długopisem, atramentem itp.

43. Arkusze spisowe oraz materiały pomocnicze powstałe w czasie spisu (obmiary albo szacunkowe obliczenia pojemności lub wagi składników występujących w postaci brył geometrycznych, obliczenia techniczne), a także oświadczenia osób odpowiedzialnych traktowane są jako dowody księgowe, do których należy stosować postanowienia art. 20–22 ustawy o rachunkowości, określające wymagania stawiane takim dokumentom (z tą różnicą, że podane wyżej elementy arkuszy spisowych nie pokrywają się z danymi dowodu księgowego określonymi w ustawie).

44. Błędy w arkuszach spisowych mogą być korygowane wyłącznie przez skreślenie błędnego zapisu w sposób umożliwiający jego odczytanie (liczby lub tekstu) i wpisanie zapisu poprawnego. Korekta taka musi być opatrzona datą oraz podpisami osób materialnie odpowiedzialnych i osoby dokonującej wpisu (korekty).

45. Ustalona z natury, w drodze zmierzenia, zważenia lub zliczenia, ilość spisywanych składników rzeczowych lub pieniężnych wpisuje się do kolejnej pozycji arkusza spisowego bezpośrednio po dokonaniu 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 jakościowym) składników znajdujących się w opakowaniach.

46. Ilość artykułów zwałowych (np. opał), sypkich (np. zboża, mąka, otręby, nawozy sztuczne), przechowywanych w zasobnikach płynnych (oleje napędowe, paliwa płynne, chemikalia, alkohole), znajdujących 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, powołane przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji spośród pracowników jednostki lub z zewnątrz. Szacunek dokonywany jest przy udziale wszystkich członków zespołu spisowego oraz osób materialnie odpowiedzialnych. Obliczenia techniczne lub szacunki powinny być uwidocznione w arkuszach spisowych lub w załącznikach do nich, podpisanych przez osoby dokonujące obliczeń lub szacunku oraz osoby odpowiedzialne materialnie, a także przez 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^3 , 1 dm^3 , 1 cm^3 itd.

47. W przypadku gdy rzeczywisty stan ustalony za pomocą szacunków, obmiarów i obliczeń technicznych nie różni się więcej niż o:

- 1) 5% dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów sypkich znajdujących się w zasobnikach liczonych w metrach sześciennych,
 - 2) 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.

48. Zespoły spisowe dokonujące inwentaryzacji nie mogą być informowane o stanach ewidencyjnych składników, z wyjątkiem przypadków uproszczeń inwentaryzacji przyjmowanych dla niektórych pozycji majątku.

49. Ustalenia rzeczywistego stanu inwentaryzowanych składników dokonuje członek zespołu spisowego w obecności co najmniej jednej z osób odpowiedzialnych materialnie; wpis stwierdzonego stanu do arkusza musi nastąpić bezpośrednio po jego ustaleniu, a osoby materialnie odpowiedzialne muszą mieć możliwość sprawdzenia poprawności dokonanego wpisu.

50. W przypadku zmiany osoby (osób) odpowiedzialnej materialnie należy zapewnić możliwość uczestniczenia w ustalaniu stanu inwentaryzowanych składników oraz dokonywaniu ich wpisu do arkusza spisowego zarówno osobom przekazującym, jak i przyjmującym składnik oraz odpowiedzialność za mienie.

51. Jeżeli z ważnych przyczyn w spisie nie mogą uczestniczyć osoby odpowiedzialne materialnie, upoważniają do tego swoich przedstawicieli. Jeżeli tego nie dokonają, kierownik jednostki zobowiązany jest do wyznaczenia co najmniej jednej niezależnej osoby, reprezentującej interesy osób odpowiedzialnych materialnie wobec zespołu spisowego.

52. W ramach przygotowań do inwentaryzacji (zwłaszcza okresowej) należy doprowadzić do dokonania operacji przyjęć i wydań składników, tak aby działalność jednostki nie była zakończona oraz aby uniknąć ruchu składników w czasie spisu lub przynajmniej te ruchy ograniczyć. Jeżeli nie uda się w pełni zapobiec ruchowi składników, zespół spisowy zawiadamia przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, który może zarządzić przyjęcie lub wydanie składników w czasie inwentaryzacji w taki sposób, aby obroty te zostały dokonane na podstawie specjalnie oznaczonych dowodów przychodu lub rozchodu, co umożliwi prawidłowe rozliczenie spisu. O ruchu składników w czasie spisu należy też wnieść stosowne adnotacje we właściwych pozycjach spisu.

53. Zespoły spisowe zobowiązane są do wypełnienia wszystkich kolumn arkuszy spisowych, z wyjątkiem ceny i wartości, które wypełnia w czasie wyceny odpowiedni pracownik księgowości (przy spisie towarów w detalu lub gastronomii dane o cenach i wartości wpisują do arkuszy zespoły spisowe).

54. Arkusze spisowe sporządzane są w dwóch, a w razie spisów zdawczo-odbiorczych, w trzech egzemplarzach, z których oryginał przekazywany jest do wydziału finansowo-księgowego, natomiast kopie otrzymują osoby odpowiedzialne materialnie.

55. Składniki niepełnowartościowe, uszkodzone lub o wartości obniżonej z innych przyczyn (z zamieszczeniem odpowiednich adnotacji w uwagach), a także zapasy obce inwentaryzuje się na oddzielnych arkuszach spisowych.

56. W arkuszach spisowych należy posługiwać się nazwami stosowanymi w wydziale finansowym i zgodnymi z przyjętym indeksem.

57. Inwentaryzacja gotówki oraz innych walorów znajdujących się w kasie (czeki, weksle, akcje, obligacje, bony, inne składniki finansowego majątku trwałego) podlega ujęciu w protokołach inwentaryzacji kasy.

58. Po zakończeniu spisów z natury zespoły spisowe opracowują i składają przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej sprawozdanie zawierające w szczególności informacje o:

- 1) przebiegu spisu,
- 2) zabezpieczeniu pomieszczeń i inwentaryzowanych składników,
- 3) przygotowaniu pól spisowych do inwentaryzacji,
- 4) ruchu składników w czasie inwentaryzacji, a także o arkuszach spisowych z wniesionym rzeczywistym stanem składników,
- 5) rozliczeniu pobranych arkuszy spisowych,
- 6) zebraniu oświadczeń wstępnych i końcowych osób odpowiedzialnych materialnie.

Część VI

Zasady inwentaryzowania środków pieniężnych w bankach oraz rozrachunków w drodze potwierdzeń sald, jak również pozostałych aktywów i pasywów w drodze porównania stanów ewidencyjnych z dokumentacją

59. Inwentaryzację środków pieniężnych w bankach, udzielonych przez banki kredytów i pożyczek, lokat terminowych, przeprowadzoną w drodze uzgodnień (potwierdzeń) sald, a także rozrachunków z kontrahentami, z wyłączeniem spornych i wątpliwych oraz dotyczących osób nieprowadzących ewidencji, jak również inwentaryzację pozostałych aktywów i pasywów (nieobjętych spisami z natury lub potwierdzeniami sald) – przeprowadzoną przez porównanie stanów ewidencyjnych z odpowiednimi dokumentami i ich weryfikację – dokonują wyznaczeni pracownicy wydziału finansowo-księgowego, przy ewentualnym udziale powołanych przez kierownika jednostki, na wniosek głównego księgowego, kompetentnych pracowników komórek merytorycznych (służb inżynieryjno-technicznych i technologicznych, handlowców, ekonomistów, finansistów, maklerów giełdowych itp.) lub ekspertów spoza jednostki.

60. Ewidencyjne stany rozrachunków (z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych, rozrachunków publicznoprawnych oraz z osobami nieprowadzącymi ewidencji) uzgadniane są w drodze wysłania dłużnikom i wierzycielom specyfikacji sald, obejmujących zawiadomienie o wysokości salda wraz ze specyfikacją jego komponentów lub składników. Wykonanie tej czynności nie wystarcza jednak do uznania salda za zinwentaryzowane. Jednostka powinna uzyskać od kontrahentów potwierdzenie tych sald bądź potwierdzenie pozycji zgodnych i zgłoszenie wątpliwych. Potwierdzenia wymagają również salda wszelkich środków ulokowanych w bankach oraz zadłużenia wobec banków. Ustala się, iż zawiadomienia o wysokości sald wymagających uzgodnienia rozrachunków z kontrahentami powinny być wysłane według stanu na 31 października każdego roku obrotowego, w okresie od 15 do 30 listopada roku obrotowego po to, aby odpowiedzi wpłynęły do jednostki przed końcem roku. Dotyczy to również sald składników majątku znajdujących się poza jednostką. Salda środków pieniężnych na rachunkach bankowych uzgadniane są na bieżąco na podstawie wyciągów bankowych; ponadto banki zobowiązane są przysłać potwierdzenia sald na koniec każdego roku. Dotyczy to również kredytów zaciągniętych w bankach. Ewentualne postępowanie wyjaśniające ze strony jednostki następuje w przypadku niezgodności nadesłanego wyciągu lub potwierdzenia z ewidencją księgową jednostki.

61. Różnice pomiędzy otrzymanymi potwierdzeniami a ewidencją księgową jednostki, wyjaśnione przez przyznanie racji kontrahentowi, lub należności przedawnione oraz nierealne podlegają odpisaniu

w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (zobowiązania na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, zgodnie z zapisami zakładowego planu kont).

62. Salda rozrachunków niepotwierdzone przez kontrahentów podlegają weryfikacji przez porównanie stanów ewidencyjnych z dokumentami.

63. Aktywa i pasywa niepodlegające inwentaryzacji w drodze spisu z natury lub uzgodnienia sald (a także te, które podlegają inwentaryzacji tymi metodami, lecz niezależnie od jednostki nie zostały zinwentaryzowane za ich pomocą, np. dłużnik nie płaci i nie odpowiada na korespondencję) muszą być zinwentaryzowane przez porównanie odpowiednich dokumentów źródłowych ze stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych, a następnie należy zweryfikować dane tych ostatnich – w przypadku stwierdzenia rozbieżności bądź podważania rzetelności czy też wiarygodności dokumentów.

64. Weryfikację stanów ewidencyjnych w porównaniu z dokumentami przeprowadzają wyznaczeni przez głównego księgowego pracownicy prowadzący podlegające weryfikacji konta syntetyczne i pomocnicze (w przypadku spraw trudnych i skomplikowanych z ewentualnym udziałem powołanych kompetentnych pracowników merytorycznych, ekspertów lub rzeczoznawców). Rezultaty weryfikacji sald powinny znaleźć odzwierciedlenie w protokole. Osoby dokonujące porównania są zobowiązane wnieść w urządzeniach ewidencji syntetycznej oraz szczegółowej odpowiednią adnotację o tym fakcie.

65. Inwentaryzacja realizowana metodą porównania z dokumentami polega na ustaleniu realności stanów aktywów i pasywów przez porównanie ich z odpowiednią, adekwatną do składnika majątku, dokumentacją. Stwierdzenie rozbieżności zobowiązuje do dokonania korekty stanów ewidencyjnych, chyba że dokumenty źródłowe okażą się nierzetelne lub niewiarygodne. Może się okazać, że aktywowane są rozliczenia międzyokresowe, których przedmiot uległ już likwidacji (np. rozliczane w czasie koszty remontu obiektu sprzedanego, rozliczanie w czasie kosztów uruchomienia nowej produkcji wyrobu, którego już się nie wytwarza itp.).

Przykładowe sposoby weryfikacji wybranych pozycji aktywów i pasywów podano w tabeli.

Lp.	Przedmiot weryfikacji	Sposób weryfikacji
1.	Wartości niematerialne i prawne	Sprawdzenie wysokości i terminowości odpisów oraz ich zgodności z prawem
2.	Rozrachunki publicznoprawne	Porównanie sald końcowych tytułów podatkowych z deklaracji z zeznaniami (dodatkowo, mimo braku obowiązku, potwierdzenie wpłat i zwrotów)
3.	Materiały w drodze i dostawy niefakturowane	Sprawdzenie przyszłego zafakturowania dostaw niefakturowanych oraz wpływu do jednostki materiałów zafakturowanych wcześniej
4.	Środki trwałe w budowie	Sprawdzenie zapisów na kontach analitycznych i analiza ich zgodności z zaawansowaniem budowy
5.	Środki pieniężne w drodze	Sprawdzanie ich późniejszego wpływu na właściwe konta
6.	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	Sprawdzenie, czy saldo dotyczy ostatnich list płac, a także wypłat i wynikających z nich w najbliższym czasie wynagrodzeń
7.	Roszczenia z tytułu niedoborów i szkód oraz roszczenia sporne	Sprawdzenie zasadności ich wykazania oraz poprawności ich wyceny
8.	Kapitały (fundusze) zasadnicze (podstawowe) oraz pozostałe	Sprawdzenie zgodności z aktami konstytucyjnymi jednostki oraz poprawności ujętych zmian w stanie funduszy (kapitałów)
9.	Rozliczenia międzyokresowe	Sprawdzenie, czy przyjęto poprawne okresy rozliczeń oraz czy nadal istnieje ich powód (np. czy nie sprzedano obiektu, którego koszty remontu rozlicza się w czasie)
10.	Środki trwałe, których w danym roku nie rozlicza się w drodze spisu z natury	Porównanie BO w zakresie pozycji pochodzących z roku ubiegłego, pozostałe – porównanie z dokumentami przychodów i rozchodów

Część VII

Dopuszczalne uproszczenia inwentaryzacji

66. Uproszczeniami inwentaryzacji dopuszczonymi ustawą o rachunkowości są przyjęte w jednostce zasady inwentaryzowania:

- 1) materiałów znajdujących się na terenie strzeżonym i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat,
- 2) środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym – raz w ciągu 4 lat.

67. W wyjątkowych przypadkach, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, dopuszcza się zaopiniowanie przez głównego księgowego i zatwierdzone przez kierownika jednostki uproszczenia inwentaryzacji polegające na:

- 1) zastąpieniu spisów z natury porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem stwierdzonym w naturze, odnosi się to do składników objętych jedynie ewidencją ilościową, zapasów obcych oraz materiałów bibliotecznych, a także małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku,
- 2) zastąpieniu pełnego spisu z natury spisem wrywkowym, może mieć to miejsce w przypadku konieczności przeprowadzenia kontroli majątku (przy podejrzeniu kradzieży, malwersacji lub nadużyć ze strony osób odpowiedzialnych materialnie lub na zewnątrz).

Część VIII

Wycena wyników inwentaryzacji, ustalenie, weryfikacja i rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych

68. W przypadku dokonania spisu z natury towarów znajdujących się w sklepie zespół spisowy może dokonać również wyceny arkuszy spisowych przez wypełnienie kolumny ceny i wartości oraz przez podsumowanie kolumny wartości narastająco przez wszystkie stronicę spisu albo odrębne zsumowanie poszczególnych stron i sporządzenie zestawienia na ostatniej stronie spisu. Zespół spisowy może również dokonać wstępnego ustalenia różnic inwentaryzacyjnych, w wyniku porównania wartości spisu z wartością stanu na ten sam dzień wynikającą z raportu sklepu. Pozwala to ocenić poprawność ewidencji i dokonanego spisu oraz ewentualnie sprawdzić niektóre pozycje lub dokonać powtórnego spisu w przypadku stwierdzenia znacznych rozbieżności.

69. Po odebraniu od przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej arkuszy spisowych główny księgowy zarządza wycenę zinwentaryzowanych składników na arkuszach spisowych lub na zestawieniach zbiorczych spisów z natury.

70. Wycena dokonywana jest w wyniku przemnożenia spisanych na arkuszach spisowych ilości poszczególnych składników majątku przez stosowaną w wydziale finansowo-księgowym cenę ewidencyjną; jest to wycena na potrzeby rozliczenia inwentaryzacji, w tym osób odpowiedzialnych materialnie. W celu wykazania tych składników majątku w sprawozdaniu finansowym może zaistnieć konieczność korekty dokonanej wyceny, stosownie do postanowień zawartych w opisie przyjętych metod wyceny, opartych na przepisach rozdziału 4 ustawy o rachunkowości.

71. Po dokonaniu wyceny zinwentaryzowanych składników ustalane są różnice inwentaryzacyjne. Ustalenie następuje w drodze porównania stanów z natury ze stanami ewidencyjnymi, w przypadku składników majątku ewidencjonowanych ilościowo i wartościowo. W przypadku składników majątkowych ewidencjonowanych tylko ilościowo ustalane są rozbieżności ilościowe, zaś w przypadku składników ewidencjonowanych tylko wartościowo ustala się różnice w wartości dotyczące całego pola spisowego.

72. Ilościowo-wartościowe różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w zestawieniach zbiorczych spisów z natury lub w zestawieniach różnic inwentaryzacyjnych albo w stosownych tabulogramach (wydrukach) komputerowych, zapewniających możliwość:

- 1) powiązania poszczególnych pozycji arkuszy spisowych z odpowiednimi pozycjami zestawień różnic inwentaryzacyjnych (zestawień zbiorczych spisów z natury, tabulogramów komputerowych),
- 2) ustalenia łącznej wartości niedoborów i nadwyżek z podziałem na pola spisowe, konta analityczne, konta syntetyczne itp.

73. Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne mogą mieć charakter:

- 1) nadwyżek – gdy stan rzeczywisty jest wyższy od ewidencyjnego,
- 2) niedoborów – gdy stan rzeczywisty jest niższy od ewidencyjnego,
- 3) szkód – gdy ilościowe różnice nie występują, ale nastąpiła częściowa lub całkowita utrata użyteczności i pierwotnej wartości inwentaryzowanego składnika.

74. W zależności od przyczyn powstawania i innych okoliczności wynikających z wyjaśnień osób odpowiedzialnych materialnie oraz stwierdzeń zespołów spisowych, ekspertów czy komisji inwentaryzacyjnej:

- 1) niedobory mogą być zakwalifikowane jako ubytki naturalne, a ponadto:

- 2) niedobory i szkody mogą być zakwalifikowane jako: zawinione (dochodzone), niezawinione (w zakresie których rezygnuje się z ich dochodzenia i odnosi się je w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych).

75. Do niedoborów i szkód niezawinionych oraz ubytków naturalnych zalicza się utratę ilości lub użyteczności (wartości użytkowej) składników, powstałą z przyczyn niezależnych od osób odpowiedzialnych materialnie, którym na ogół nie mogły one zapobiec; przy czym ubytki naturalne stanowią niedobory mieszczące się w granicach ustalonych norm dopuszczalnego zmniejszenia ilości wskutek fizykochemicznych właściwości określonych składników. Ubytki naturalne oraz niezawinione niedobory i szkody odnoszone są w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, a nadwyżki składników majątku obrotowego – na dobro pozostałych przychodów operacyjnych. Księgowania dokonywane są na podstawie decyzji kierownika jednostki, podjętej na wniosek komisji inwentaryzacyjnej i zaopiniowanej przez głównego księgowego i radcę prawnego.

76. Niedobory i szkody zawinione powstają z winy osób materialnie odpowiedzialnych lub innych (nawet wówczas gdy mieszczą się w ramach ubytków naturalnych), w wyniku działania lub zaniechania działania ze strony tych osób, a zwłaszcza wskutek naruszenia przepisów jednostki dotyczących obrotu składnikami majątkowymi lub z braku troski o zabezpieczenie posiadanego mienia.

77. Po dokonaniu wyceny oraz ustaleniu różnic inwentaryzacyjnych główny księgowy ponownie przekazuje komplet dokumentacji inwentaryzacyjnej przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, który zarządza weryfikację całej dokumentacji pod kątem stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych. W tym celu zbiera on od osób odpowiedzialnych materialnie stosowne wyjaśnienia, dotyczące przyczyn powstania różnic, ewentualnie opinie rzeczoznawców, a także we własnym zakresie dokonuje weryfikacji zgromadzonej dokumentacji.

78. W wyniku przeprowadzonej weryfikacji komisja inwentaryzacyjna na specjalnym posiedzeniu dokonuje kwalifikacji różnic inwentaryzacyjnych oraz szkód do zawinionych i niezawinionych, a także mieszczących się w granicach norm ubytków naturalnych; na tej podstawie komisja inwentaryzacyjna formułuje pod adresem kierownika jednostki – do jego decyzji – umotywowane wnioski co do sposobu rozliczenia różnic, dotyczące m.in.:

- 1) odniesienia nadwyżek środków obrotowych na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, zaś niedoborów mieszczących się w normach ubytków naturalnych i innych niezawinionych w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych,
- 2) przeprowadzenia na wniosek osób odpowiedzialnych materialnie kompensat niedoborów i nadwyżek na artykułach podobnych, stwierdzonych w tej samej inwentaryzacji, w tym samym polu spisowym, u tej samej osoby (osób) odpowiedzialnej materialnie, przy założeniu, że kompensuje się mniejszą ilość po niższej cenie,
- 3) obciążenia osób odpowiedzialnych materialnie za powstałe zawinione przez nie niedobory i szkody. W przypadku szkód losowych różnice inwentaryzacyjne, zgodnie z zakładowym planem kont, odnoszone są na zyski lub straty nadzwyczajne, a w przypadku różnic wynikających z błędnych pomiarów – na podstawowe koszty operacyjne (nadwyżki – na ich zmniejszenie). Kompensatom nie podlegają różnice inwentaryzacyjne stwierdzone w środkach trwałych lub innych aktywach i pasywach, poza rzeczowymi zapasowymi majątku obrotowego.

79. Z przeprowadzonych czynności dotyczących rozliczenia i weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych komisja sporządza protokół, który po zaopiniowaniu przez radcę prawnego i głównego księgowego przekazywany jest do zatwierdzenia kierownikowi jednostki. Niezależnie od tego przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej sporządza sprawozdanie dotyczące oceny przygotowania i przeprowadzenia inwentaryzacji (w tym przygotowania pól spisowych, opracowania dokumentacji, prowadzonej ewidencji, zabezpieczenia majątku i pomieszczeń), stwierdzonych nieprawidłowości i usterek w zakresie magazynowania, konserwacji, dokumentowania, ewidencjonowania, oznaczania i zapewnienia ochrony składników itp.

80. Wnioski komisji zawarte w protokole rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zatwierdzone przez kierownika jednostki, stanowią podstawę do:

- 1) księgowania rozliczenia różnic w celu urealniania stanów ewidencyjnych, odniesienia na przychody, koszty lub obciążenia osób odpowiedzialnych materialnie,
- 2) windykacji należności z tytułu niedoborów i szkód od osób odpowiedzialnych materialnie.

81. Skutki inwentaryzacji muszą być rozliczone i ujęte w księgach roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji.

Część IX

Uprawnienia, obowiązki i odpowiedzialność określonych organów i osób w związku z wykonywaniem czynności inwentaryzacyjnych

Kompetencje, obowiązki i odpowiedzialność określonych osób, organów lub stanowisk zaangażowanych w zorganizowanie, przeprowadzanie i rozliczanie inwentaryzacji przedstawiają się następująco:

82. Kierownik jednostki:

- 1) powołuje na wniosek głównego księgowego (skarbnika) – przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i rzeczoznawców do udziału przy uzgodnieniach sald oraz weryfikacji pozostałych składników,
- 2) powołuje na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej:
 - pozostały skład komisji,
 - zespoły spisowe,
 - rzeczoznawców do pomocy zespołom spisowym ustalającym stany składników będących materiałami zwałowymi, substancjami ciekłymi, na podstawie szacunku lub przybliżonych,
- 3) ustala na wniosek głównego księgowego:
 - inne (szczególne) zasady inwentaryzacji i jej rozliczania w odniesieniu do składników inwentaryzowanych na podstawie obmiarów lub szacunków,
 - składniki majątkowe wymagające szczególnej ochrony,
- 4) udziela na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego, zezwoleń na stosowanie uproszczonych zasad inwentaryzacji,
- 5) wyznacza – w porozumieniu ze związkami zawodowymi – osoby reprezentujące osoby materialnie odpowiedzialne w przypadku ich nieobecności w czasie spisu,
- 6) dokonuje częściowego lub całkowitego unieważnienia, na wniosek głównego księgowego, określonych spisów z natury i zarządza ich ponowne przeprowadzenie,
- 7) dokonuje zatwierdzenia protokołu komisji inwentaryzacyjnej zawierającego, zaopiniowane przez radcę prawnego i głównego księgowego, wnioski dotyczące weryfikacji, kompensat i sposobu rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych.

83. Główny księgowy jednostki:

- 1) przedstawia kierownikowi jednostki wnioski dotyczące:
 - powoływania przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej oraz rzeczoznawców do udziału w inwentaryzacji składników nieobjętych spisem z natury,
 - zasad inwentaryzowania i rozliczania składników, których ilość ustala się w drodze obliczeń technicznych lub szacunków,
 - określania listy składników majątkowych wymagających szczególnej ochrony,
 - częściowego lub całkowitego unieważnienia spisów z natury oraz zarządzenia ponownych spisów, jak również spisów dodatkowych i uzupełniających,
- 2) sprawuje ogólny nadzór nad przygotowaniem, przebiegiem i rozliczeniem inwentaryzacji na wszystkich jej etapach,
- 3) uzgadnia z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej terminarz realizacji poszczególnych etapów inwentaryzacji objętych harmonogramem, w celu zabezpieczenia możliwości spełnienia wymogów w zakresie inwentaryzacji ustalonych w zakładowym planie kont i wynikających z ustawy o rachunkowości,
- 4) zapewnia:
 - uzgodnienie stanów ilościowych wykazanych w księgach rachunkowych oraz w polach spisowych (dla składników objętych ewidencją ilościowo-wartościową i ilościową), a także wartości składników w przekroju pól spisowych (dla składników objętych jedynie ewidencją wartościową),
 - dokonanie inwentaryzacji aktywów i pasywów nieobjętych spisami z natury,
 - wycenę arkuszy spisu z natury oraz pozostałych zinwentaryzowanych aktywów i pasywów,
 - ustalenie łącznej wartości wszystkich składników majątkowych objętych inwentaryzacją,
 - przeprowadzenie wspólnie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej szkolenia przedinwentaryzacyjnego,
 - porównanie stanów wynikających z inwentaryzacji ze stanami wynikającymi z prowadzonej

ewidencji oraz ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,

- zaopiniowanie wniosków komisji inwentaryzacyjnej zawartych w jej protokole w sprawie weryfikacji i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- wykonanie decyzji kierownika jednostki dotyczącej rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zwłaszcza w zakresie ujęcia ich w księgach rachunkowych roku obrotowego.

84. Komisja inwentaryzacyjna:

- 1) czuwa nad całością przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji,
- 2) dokonuje przeglądu pól spisowych przed inwentaryzacją w celu oceny prawidłowości ich przygotowania do inwentaryzacji,
- 3) przygotowuje projekt harmonogramu inwentaryzacji,
- 4) organizuje spis z natury oraz prowadzi nadzór i kontrolę nad jego przebiegiem,
- 5) dokonuje przy udziale kompetentnych pracowników lub ekspertów wyceny stwierdzonych nadwyżek składników majątkowych, stanowiących nowe pozycje ewidencyjne w jednostce, przy uwzględnieniu stopnia ich przydatności i dotychczasowego zużycia,
- 6) dokonuje weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych w drodze zebrania wyjaśnień osób odpowiedzialnych materialnie, a także innych informacji na temat przyczyn ich powstania,
- 7) dokonuje deprecjacji wartości składników ocenionych w czasie inwentaryzacji jako niepełnowartościowych,
- 8) przygotowuje i formułuje wnioski w zakresie:
 - uznania różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów i szkód) za mieszczące się w granicach ubytków naturalnych i innych niezawinionych,
 - dokonania kompensat niedoborów z nadwyżkami,
 - rozliczenia nadwyżek rzeczowych składników majątku obrotowego oraz pozostałych aktywów i pasywów,
 - uznania niedoborów i szkód za zawinione,
 - sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych i ich księgowego ujęcia,
 - zagospodarowania zapasów zbędnych, nadmiernych, uszkodzonych, zniszczonych, zepsutych, przestarzałych itp.,
 - usprawnienia organizacji w zakresie ich przechowywania, zabezpieczania przed marnotrawstwem, niszczeniem, zaginięciem itp.,
 - przygotowania spisów z natury i innych czynności inwentaryzacyjnych,
- 9) uczestniczy w szkoleniu (instruktażu) przedinwentaryzacyjnym.

85. Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej:

- 1) przedkłada kierownikowi jednostki wnioski w sprawie:
 - powołania członków komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych i kontrolerów spisowych, a także rzeczoznawców wspomagających zespoły spisowe przy inwentaryzacji dokonywanej metodą szacunków lub przybliżonych obmiarów i przeliczeń (np. kubatury na wagę według ciężaru właściwego),
 - przeprowadza inwentaryzację artykułów zwałowych, sypkich, ciekłych, ciężkich, przestrzennych itp., występujących w dużych ilościach, w wyniku ustalenia ich ilości za pomocą obmiarów, szacunków, przeliczeń itp.,
 - dokonuje zmian harmonogramu inwentaryzacji,
 - dokonuje zastosowania uproszczonych metod inwentaryzacji (np. w bibliotece),
 - dokonuje ustalenia, w porozumieniu z głównym księgowym, pól spisowych, sposobów przeprowadzania inwentaryzacji, składu zespołów spisowych oraz harmonogramu prac inwentaryzacyjnych; przedkłada także propozycje w tym zakresie,
- 2) formułuje program prac przygotowawczych do inwentaryzacji i dokonuje podziału ról w zakresie wykonania czynności inwentaryzacyjnych przez poszczególne organy i stanowiska,
- 3) przygotowuje dokumentację inwentaryzacyjną, w szczególności arkusze spisowe, protokoły inwentaryzacyjne, wzory oświadczeń wstępnych pracowników odpowiedzialnych materialnie,
- 4) wręcza osobom zaangażowanym w czynności inwentaryzacyjne instrukcję inwentaryzacyjną (do zapoznania się), zarządzenia wewnętrzne, wzory dokumentów itp.,
- 5) przeprowadza, wspólnie z głównym księgowym i z udziałem pracowników księgowości, szkolenie przedinwentaryzacyjne,

- 6) zabezpiecza ewidencję ilościową i ilościowo-wartościową w sposób uniemożliwiający zespołom spisowym korzystanie z niej w czasie inwentaryzacji (chyba że przewiduje to założona metoda inwentaryzacji uproszczonej),
- 7) czuwa nad należytych, zgodnym z wydanym zarządzeniem i harmonogramem, przebiegiem prac inwentaryzacyjnych; podejmuje interwencję w przypadkach zakłóceń w wykonywaniu czynności inwentaryzacyjnych,
- 8) wydaje dyspozycje dotyczące wydawania lub przyjmowania składników majątkowych w czasie trwania prac inwentaryzacyjnych,
- 9) wydaje zespołom spisowym arkusze spisowe właściwie ponumerowane i zaparafowane, za pokwitowaniem – do rozliczenia,
- 10) dokonuje odbioru od zespołów spisowych (po zakończeniu inwentaryzacji) arkuszy inwentaryzacyjnych wraz z innymi dokumentami (oświadczenia, materiały pomocnicze z obmiarów i przeliczeń itp.) oraz dokonuje rozliczenia ich z pobranych formularzy,
- 11) dokonuje sprawdzenia poprawności przedłożonej dokumentacji inwentaryzacyjnej,
- 12) przekazuje dokumentację inwentaryzacyjną głównemu księgowemu do dalszego opracowania, zwłaszcza w zakresie wyceny oraz ustalenia różnic inwentaryzacyjnych,
- 13) przekazuje, po otrzymaniu od głównego księgowego, osobom materialnie odpowiedzialnym zestawienia zbiorczych spisów z natury lub zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, z żądaniem złożenia przez nich wyjaśnień na piśmie, dotyczących przyczyn powstania różnic,
- 14) weryfikuje, wraz z komisją inwentaryzacyjną, zebrane informacje oraz dokonuje ustalenia przyczyn zaistniałych różnic,
- 15) przygotowuje, wraz z innymi członkami komisji inwentaryzacyjnej, protokół z weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, zawierający zaopiniowane przez głównego księgowego i radcę prawnego wnioski dla kierownika jednostki w sprawie rozliczenia różnic,
- 16) opracowuje sprawozdanie z przygotowania, przebiegu i rozliczenia prac inwentaryzacyjnych.

86. Zespoły spisowe:

- 1) uczestniczą w szkoleniu przedinwentaryzacyjnym zorganizowanym przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej wraz z głównym księgowym,
- 2) pobierają od komisji inwentaryzacyjnej arkusze spisowe, odpowiednio oznaczone za pokwitowaniem i z obowiązkiem rozliczenia pobranych arkuszy,
- 3) przeprowadzają czynności inwentaryzacyjne w przydzielonych polach spisowych zgodnie (co do zasad i terminów) z harmonogramem prac inwentaryzacyjnych oraz niniejszą instrukcją,
- 4) uczestniczą w czynnościach otwierania, zamykania i plombowania pomieszczeń pól spisowych w przypadku przerw w czasie trwania inwentaryzacji,
- 5) pobierają od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczenia wstępne i końcowe,
- 6) dokonują oceny przydatności inwentaryzowanych składników, stanu zabezpieczenia składników i pomieszczeń przed wpływami atmosferycznymi, psuciem się, pożarem, zalaniem, kradzieżą z włamaniem itp.,
- 7) przekazują terminowo materiały z inwentaryzacji po jej zakończeniu przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej oraz opracowują i przedkładają sprawozdanie z przebiegu inwentaryzacji.

87. Kontrolerzy spisowi:

- 1) dokonują kontroli w zakresie:
 - a) zgodności działania zespołów spisowych z postanowieniami instrukcji inwentaryzacyjnej, treścią informacji przekazanych na naradzie przedinwentaryzacyjnej i zarządzeniem kierownika jednostki:
 - złożenia przez osoby odpowiedzialne materialnie oświadczeń wstępnych i końcowych,
 - poprawności dokonania spisów (czy poprawnie i z natury dokonano ustalenia ilości inwentaryzowanych składników),
 - poprawności sporządzenia arkuszy spisowych i dokonywania w nich poprawek,
 - b) dokonują sprawdzenia, czy:
 - pola (rejon) spisowe i znajdujące się w nich przedmioty inwentaryzacji, a także dokumentacja i ewidencja zostały poprawnie przygotowane do inwentaryzacji,
 - została uzgodniona z ewidencją księgową ewidencja prowadzona w polu spisowym,
 - zaprzestano wydawania i przyjmowania składników w czasie inwentaryzacji (z wyjątkiem

- przypadków obrotu tymi składnikami na mocy decyzji przewodniczącego komisji),
- stan zaawansowania spisów umożliwia terminowe ich zakończenie, a także czy rzeczywiście zakończono je zgodnie z harmonogramem.

88. Osoby odpowiedzialne materialnie i użytkownicy inwentaryzowanych składników są zobowiązane:

- 1) uczestniczyć w szkoleniowym spotkaniu zorganizowanym przed inwentaryzacją,
- 2) należyście przygotować pola spisowe, składniki poddane inwentaryzacji, dokumentację i ewidencję do spisu, w zakresie i terminach określonych w harmonogramie,
- 3) uzgodnić ewidencję prowadzoną w polu spisowym z ewidencją księgową jednostki,
- 4) złożyć na ręce przedstawiciela zespołu spisowego oświadczenia wstępne i końcowe,
- 5) uczestniczyć w pracach inwentaryzacyjnych oraz dopilnować:
 - poprawności liczenia, mierzenia, ważenia składników oraz ustalenia na tej podstawie ich ilości z natury, a także ujęcia w arkuszu spisowym,
 - wpisania do arkuszy wszystkich składników,
 - ujmowania na odrębnych arkuszach spisowych zapasów niepełnowartościowych oraz obcych,
- 6) wyznaczyć osoby upoważnione do reprezentowania w razie niemożności uczestniczenia w inwentaryzacji,
- 7) podpisywać arkusze spisowe oraz dopilnować ich poprawnego sporządzenia,
- 8) udzielać zespołom spisowym i kontrolerom spisowym wszelkich niezbędnych informacji i wyjaśnień,
- 9) wyjaśnić na piśmie i wskazać przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych oraz przedstawić propozycję ich rozliczenia,
- 10) wnosić do prowadzonej ewidencji korekty związane z odpisaniem lub dopisaniem różnic inwentaryzacyjnych.

89. Wykonanie postanowień instrukcji, zarządzeń i decyzji kierownika jednostki powierza się osobom, stanowiskom, komórkom i organom wymienionym w instrukcji, a także wszystkim pozostałym osobom zatrudnionym w jednostce zgodnie z ich kompetencjami.

SKARBNIK

Michał Adamski

BURMISTRZ

Patryk Jędrówiak