



Inwentaryzacja 2015



Inwentaryzację można zacząć trzy miesiące przed końcem roku bilansowego

W celu uniknięcia natężenia prac na koniec roku obrotowego można już rozpocząć inwentaryzację. Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości termin inwentaryzacji należności uważa się za dotrzymany, jeżeli rozpoczęto ją nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15. dnia następnego roku.

Jednym z elementów rachunkowości, zgodnie z art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości (dalej: UoR), jest okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Przeprowadzenie tych czynności jest podstawowym warunkiem uzyskania rzetelnych informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania finansowego.

Zatem obowiązek przeprowadzenia prac inwentaryzacyjnych ciąży na wszystkich podmiotach prowadzących księgi rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości. A więc dotyczy przede wszystkim:

- osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej,
- osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, spółek cywilnych i osobowych prawa handlowego, jeśli prowadzą obowiązkowo (po przekroczeniu progu 1,2 mln euro przychodów) lub dobrowolnie księgi rachunkowe,
- osób zagranicznych, oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej;

Redaktor: **Katarzyna Brzozowska**

Wydawca: **Renata Grochowska-Siudaj**

Skład i łamanie: **Raster Studio**

Projekt graficzny: **Monika Gajewska**

ISBN: 978-83-269-4324-9

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

03-918 Warszawa, ul. Łotewska 9a

Tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10, e-mail: cok@wip.pl

NIP: 526-19-92-256

Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.

Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

- jednostek niewymienionych wcześniej, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych,
- jednostek sektora finansów publicznych.

Obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji dotyczy także podmiotów, które przygotowują sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej/Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Regulacje te nie zawierają przepisów związanych między innymi z prowadzeniem ksiąg rachunkowych i innych aspektów organizacyjno-technicznych, a zatem na podstawie art. 2 ust. 3 UoR należy w tym zakresie stosować wymogi wynikające z ustawy o rachunkowości. Pamiętać też należy, że regulacje prawne, które mają zastosowanie w jednostkach prowadzących księgi rachunkowe, to nie tylko ustawa o rachunkowości, ale także:

- dział piąty ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.),
- rozporządzenie Rady Ministrów z 10 października 1975 r. w sprawie warunków odpowiedzialności materialnej pracowników za szkodę w powierzonym mieniu (tekst jedn.: Dz.U. z 1996 r. nr 143, poz. 662),
- rozporządzenie Rady Ministrów z 4 października 1974 r. w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie (tekst jedn.: Dz.U. z 1996 r. nr 143, poz. 663),
- obowiązujące w jednostce zasady (polityka) rachunkowości i zakładowy plan kont.

Celem inwentaryzacji jest weryfikacja rzetelności prowadzonej ewidencji

Inwentaryzacja jest niestety często postrzegana tylko jako obowiązek wynikający z przepisów prawa. W istocie jest to jednak także okazja do zweryfikowania nie tylko rzetelności i aktualności prowadzonej ewidencji, ale przede wszystkim przyjrzenia się, w jaki sposób jest chroniony i zarządzany majątek jednostki, jak pracownicy wywiązują się z zadań na nich ciążyących. Na

pierwszym miejscu należy rozpatrywać zatem funkcję kontrolno-rozliczeniową inwentaryzacji. Obowiązek przeprowadzenia prac wynikający z ustawy o rachunkowości ma być „przypomnieniem” i wskazaniem, jak ważna jest to funkcja. Z drugiej strony ma zabezpieczyć jej należyte wykonanie. A więc można wskazać, że celem każdej inwentaryzacji (nie tylko tej tzw. rocznej) jest:

- 1) prawidłowe, rzetelne i wiarygodne ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki,
- 2) porównanie ustalonego stanu faktycznego ze stanem ewidencyjnym (księgowym),
- 3) ustalenie i wyjaśnienie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych, tj. między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych,
- 4) doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do ich zgodności ze stanem faktycznym, a tym samym zapewnienie realności wynikających z nich informacji ekonomicznych zestawianych w sprawozdaniu finansowym,
- 5) rozliczenie osób odpowiedzialnych za powierzone im składniki majątku,
- 6) dokonanie oceny gospodarczej przydatności składników majątku jednostki, co jest szczególnie istotne dla wyceny bilansowej aktywów i pasywów,
- 7) stworzenie warunków do usprawnienia gospodarki majątkiem przez przeciwdziałanie ujawnionym przejawom nieprawidłowości i marnotrawstwa, czyli przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarowaniu majątkiem jednostki.

Aby mogły być realizowane te cele inwentaryzacji, przeprowadzając ją, należy kierować się określonymi zasadami.

Warto wskazać, że istnieją następujące rodzaje inwentaryzacji:

- 1) pełna inwentaryzacja okresowa, polegająca na ustaleniu stanu wszystkich składników aktywów i pasywów znajdujących się w inwentaryzowanej jednostce organizacyjnej;
- 2) pełna inwentaryzacja ciągła, polegająca na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu poszczególnych składników

majątku z zachowaniem terminów częstotliwości inwentaryzacji określonych w ustawie o rachunkowości (należy również sporządzić plan, według którego inwentaryzowane będą składniki majątku). Warunkiem stosowania tego rodzaju inwentaryzacji jest prowadzenie ewidencji ilościowo-wartościowej składników składowanych na terenie strzeżonym;

- 3) wyrwykowa inwentaryzacja okresowa lub ciągła, polegająca na ustaleniu w ciągu roku, w dowolnym terminie, rzeczywistego stanu części składników majątku, z ogółu powierzonych danej osobie materialnie odpowiedzialnej;
- 4) inwentaryzacja uproszczona, zarządzana na wniosek złożony przez przewodniczącego

Tabela. Zasady przeprowadzania inwentaryzacji

Zasada	Jej realizacja
Terminowości i częstotliwości	Polega na przeprowadzeniu inwentaryzacji w terminach zgodnych z planem i z zachowaniem częstotliwości wymaganej ustawą o rachunkowości, umożliwiających przygotowanie zamknięcia ksiąg rachunkowych
Podwójnej kontroli	Polega na pomiarze składników majątkowych przez dwie osoby, w celu wyeliminowania ewentualnych niedokładności w liczeniu i uzyskania pewności, że składniki majątkowe zostały policzone zgodnie ze stanem faktycznym, przejawia się odpowiednio licznym składem zespołów spisowych, uczestnictwem w spisie osoby materialnie odpowiedzialnej, która też obserwuje przebieg spisu i jego prawidłowość, uczestnictwem w spisie kontrolerów spisowych, weryfikowaniem prawidłowości ustalania sald w drodze potwierdzenia salda i weryfikacji zapisów przez co najmniej dwie osoby
Tzw. zamkniętych drzwi	Polega na dokonywaniu spisu, jeśli to możliwe, przy zamkniętych drzwiach, co oznacza, że w czasie inwentaryzacji nie dokonuje się żadnego obrotu mieniem, wydania i przyjęcia zapasów odbywając się wg ściśle określonych reguł. Zasada ta przejawia się też tym, że ustala się salda na określony dzień, a nie w okresie
Rzetelnego obrazu	Konieczne jest ustalenie rzeczywistego, prawdziwego i obiektywnie stwierdzonego stanu inwentaryzowanych aktywów i pasywów, zasada mająca decydujące znaczenie przy ocenie rzetelności, prawidłowości i kompletności inwentaryzacji, a polegająca na dokładnym pomiarze, identyfikacji nazw, symboli, cen oraz wartości pieniężnej i użytkowej
Kompletności (kompleksowości)	Polega na kompletnym objęciu spisem wszystkich składników majątkowych, objętych ewidencją bilansową, a będących na stanie jednostki; ma ona zastosowanie szczególnie w czasie inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej oraz w związku ze zmianą formy własności
Kolejności zdarzeń	Polega na określeniu kolejności prac w czasie inwentaryzacji, co przyczynia się do usprawnienia spisu i skrócenia go w czasie. Realizacja tej zasady polega na ustaleniu harmonogramów i planów inwentaryzacji
Zaskoczenia	Polega na przeprowadzeniu spisu w momencie nieoczekiwanym; szczególnie stosowana do niezapowiedzianych kontroli gotówki w kasie, a także wobec osób, do których istnieje ograniczone zaufanie, nie jest stosowana w czasie inwentaryzacji rocznej, ale w czasie inwentaryzacji kontrolnych o charakterze wyrwykowym
Uczestnictwa w spisie osoby materialnie odpowiedzialnej	Polega na tym, że w spisie z natury powinna uczestniczyć osoba materialnie odpowiedzialna za powierzone jej mienie, a jedynie w wyjątkowych sytuacjach (np. w czasie choroby) może uczestniczyć osoba upoważniona przez osobę materialnie odpowiedzialną, a jeśli nie jest to możliwe, to skład komisji należy poszerzyć do co najmniej trzech osób. Jedna z nich powinna reprezentować interesy osoby odpowiedzialnej materialnie
Komisyjności	Polega na przeprowadzaniu spisu z natury przez co najmniej dwie osoby, co zwiększa wiarygodność, niepodważalność takich spisów, także w procesach sądowych o roszczenia z tytułu niedoborów; również metody pozostałe wykorzystują pracę zespołową, kontrolę przez przełożonego lub inną osobę przeprowadzonych weryfikacji sald i dokumentów
Fachowości zespołów spisowych	Polega na dobieraniu do zespołów spisowych tylko osób posiadających fachową wiedzę, znających gospodarkę magazynową, a także wykazujących się znajomością asortymentową spisywanych składników. Realizuje się ją także poprzez przeprowadzenie szkolenia przedinwentaryzacyjnego, w trakcie którego zespoły spisowe zostają zapoznane nie tylko z przebiegiem inwentaryzacji, ale przede wszystkim ze specyfiką spisywanych aktywów

komisji inwentaryzacyjnej w porozumieniu z głównym księgowym. Uproszczona inwentaryzacja trwale oznaczonych numerami inwentarzowymi środków trwałych oraz wyposażenia polega na sprawdzeniu prawidłowości ich ewidencji księgowej przez bezpośrednie porównanie jej danych ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu różnic inwentaryzacyjnych.

Inwentaryzacja uproszczona może być przeprowadzona, jeżeli skutki tego uproszczenia nie wywrą istotnie ujemnego wpływu na zapewnienie poprawnego, jasnego i rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 4 ust. 4 UoR).

Instrukcja inwentaryzacyjna przewodnikiem jednostki i pracowników

Instrukcja inwentaryzacyjna jest jednym z elementów dokumentacji polityki rachunkowości. Opisuje szczegóły związane z przygotowaniem, przebiegiem oraz rozliczeniem inwentaryzacji. Nie ma wzoru takiej instrukcji – zależy ona od specyfiki, rodzaju i wielkości prowadzonej działalności oraz rodzaju majątku, którym jednostka dysponuje.

Instrukcja ma być w każdej jednostce przewodnikiem, w jaki sposób należy przeprowadzić inwentaryzację poszczególnych składników aktywów i pasywów. Powinna zatem zawierać informacje obejmujące co najmniej:

- metody i techniki inwentaryzacji,
- słowniczek pojęć inwentaryzacyjnych,
- opis przygotowań (zarządzenia wewnętrzne, zespoły komisji inwentaryzacyjnej i kontrolerów spisowych, powołanie komisji inwentaryzacyjnej, harmonogram itp.),
- opis przeprowadzania inwentaryzacji,
- opis sposobu kontroli przebiegu czynności inwentaryzacyjnych,
- zasady przeprowadzania inwentaryzacji składników nietypowych,
- ruch składników w czasie trwania procesu inwentaryzacyjnego,
- postępowanie przy ujawnianiu składników uszkodzonych,

- ustalanie, wyjaśnianie i weryfikacje różnic inwentaryzacyjnych,
- warunki i przypadki dopuszczania kompensat niedoborów i nadwyżek,
- informacje dotyczące sposobu rozliczania inwentaryzacji (rozliczanie osób materialnie odpowiedzialnych).

Instrukcja inwentaryzacyjna może stanowić odrębny element wewnętrznego prawa każdej jednostki i dodatkowy element dokumentacji opisującej przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Ma ona charakter generalny i nie musi być wydawana co roku, a jedynie w miarę potrzeb aktualizowana. Na podstawie instrukcji inwentaryzacyjnej kierownik jednostki (lub upoważniona przez niego osoba) wydaje zarządzenie w sprawie inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów.

PRZYKŁAD

Elementy instrukcji inwentaryzacji

Instrukcja inwentaryzacyjna w firmie składa się z następujących części:

1. Część wstępna.
2. Cel inwentaryzacji.
3. Techniki inwentaryzacyjne i ich zakres podmiotowy.
4. Formy i metody inwentaryzacyjne.
5. Terminy przeprowadzania inwentaryzacji.
6. Etapy inwentaryzacji.
7. Kompetencje organów i osób powołanych do wykonania czynności inwentaryzacyjnych.
8. Powołanie i określenie zadań komisji inwentaryzacyjnej.
9. Spis z natury.
10. Potwierdzenia sald.
11. Porównanie stanów.
12. Uproszczenia inwentaryzacji.
13. Różnice inwentaryzacyjne.

Obowiązkowe czynności można rozłożyć w czasie

Ustawa o rachunkowości przede wszystkim reguluje termin przeprowadzania tzw. inwentaryzacji rocznej, czyli tej, która ma dostarczyć danych do sporządzenia rzetelnego i wiarygodnego sprawozdania finansowego.

Tabela. Częstotliwość, terminy i formy inwentaryzacji rocznej

Lp.	Rodzaj składników podlegających inwentaryzacji	Sposób inwentaryzacji		
		spisy z natury – częstotliwość dokonywania – rocznie	uzgodnienie (potwierdzenie stanu) sald	porównanie (weryfikacja) danych ewidencji z dokumentacją i ich analiza
1	2	3	4	5
1.	Środki pieniężne i papiery wartościowe	Znajdujące się w jednostce (w sejfach, kasach pancernych itp.) – co najmniej na dzień bilansowy	Zdeponowane w bankach lub innych instytucjach – co najmniej na dzień bilansowy	
2.	Środki pieniężne znajdujące się w bankach na rachunkach bieżących, na rachunkach lokat, w depozytach itp.		Co najmniej na dzień bilansowy	
3.	Zasoby znajdujące się w innych jednostkach (z wyjątkiem znajdujących się w jednostkach świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne oraz składowania)		Powiadomienie właściciela o wynikach spisu z natury, dokonanego w ciągu trzech miesięcy przed dniem bilansowym i 15 dni po dniu bilansowym	Według stanu na dzień bilansowy, jeżeli kontrahent nie potwierdził stanu
4.	Należności, w tym: pożyczki (z wyłączeniem należności spornych, wątpliwych, publicznoprawnych i od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych)		Według stanu w okresie trzech miesięcy przed dniem bilansowym i pierwszych 15 dni po dniu bilansowym	
5.	Należności sporne, wątpliwe, publicznoprawne i od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych			Według stanu na dzień bilansowy
6.	Zobowiązania wszelkiego rodzaju		Na podstawie wniosku wierzyciela lub z własnej inicjatywy	Według stanu na dzień bilansowy
7.	Niewymienione wyżej aktywa i pasywa, a także wymienione – jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie sald z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe			Według stanu na dzień bilansowy
8.	Obce zasoby przyjęte przez jednostkę do przerobu, przechowania, w najem lub dzierżawę		Na dzień bilansowy lub na inny dzień w okresie trzech miesięcy do dnia bilansowego i 15 dni po dniu bilansowym	

Przewiduje również wiele regulacji, w tym uproszczeń, które pozwolą rozłożyć w czasie prace związane z przygotowywaniem danych do rocznego sprawozdania finansowego. Jednak oprócz sporządzania sprawozdania finansowego na koniec roku obrotowego zdarzają się sytuacje, kiedy konieczne jest sporządzenie na inny dzień sprawozdania finansowego i w związku z tym przeprowadzenie inwentaryzacji. Ustawa o rachunkowości wskazuje zatem, że inwentaryzacja musi być przeprowadzona także na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości. Przy czym można odstąpić od inwentaryzacji w dwóch przypadkach (art. 12 ust. 3 UoR):

- dla jednostek, które ogłosiły upadłość z możliwością zawarcia układu;
- dla jednostek łączących się lub dzielonych, z wyjątkiem spółek kapitałowych, jeżeli będzie sporządzona pisemna umowa o odstąpieniu od inwentaryzacji.

Dodatkowo można nie przeprowadzać inwentaryzacji na koniec roku w przypadku zawieszenia działalności, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b UoR jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych. Jak zostało wcześniej wskazane, ustawa o rachunkowości przewiduje możliwość wprowadzenia uproszczeń w terminach związanych z inwentaryzacją roczną.

Ważne

Od 2016 roku w związku z rozpoczęciem restrukturyzacji na podstawie ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. poz. 978, dalej jako P.r.) nie będzie obowiązku zamykania ksiąg rachunkowych, jeśli będzie prowadzone postępowanie układowe. W związku z tym nie będzie konieczności też przeprowadzania inwentaryzacji.

Inwentaryzacja składa się z czterech etapów

Prace związane z przeprowadzeniem inwentaryzacji rocznej aktywów i pasywów realizowane

są wieloetapowo, co w skrócie przedstawia się następująco:

- Etap I obejmuje procedury przygotowania inwentaryzacji.
- Etap II przewidziany jest na przeprowadzenie spisów z natury, uzgodnienie sald należności – z odbiorcami; pieniędzy zgromadzonych na rachunkach bankowych – z bankami; dokonanie porównania stanów ewidencyjnych z odpowiednimi dokumentami oraz ich weryfikacji – gdy wykonuje się pełną inwentaryzację okresową (np. inwentaryzacji rocznej). W przypadku przeprowadzania inwentaryzacji częściowej (okolicznościowej, drożnej, incydentalnej itp.) w czasie realizacji II etapu dokonuje się niektórych z opisanych wcześniej czynności.
- Etap III poświęcony jest wycenie ustalonych w efekcie inwentaryzacji stanów składników aktywów i pasywów, ustaleniu, wyjaśnieniu przyczyn powstania i rozliczeniu różnic inwentaryzacyjnych dokonanych w wyniku przeprowadzonej ich weryfikacji przez komisję inwentaryzacyjną, podjęciu decyzji kierownika jednostki w sprawie sposobu rozliczenia tych różnic, a także rozliczeniu ich zgodnie z tą decyzją poprzez korektę stanów ewidencyjnych, doprowadzającą je do wielkości stanów rzeczywistych, zaliczeniu części (lub całości) różnic w koszty, ewentualne obciążeniu nimi (lub ich częścią) osób odpowiedzialnych materialnie, do wysokości przez nie zawinionych itp., w zależności od wielkości i przyczyn powstania.
- Etap IV poświęcony jest wykorzystaniu spostrzeżeń i efektów inwentaryzacji do doskonalenia instrumentów kierowania i zarządzania działalnością jednostki, usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, poprawy zabezpieczenia zasobów, likwidacji i ograniczenia gromadzenia zapasów zbędnych oraz nadmiernych itp.

ETAP I Przygotowanie do inwentaryzacji

Przygotowanie inwentaryzacji wymaga wielu czynności. Część z nich ma charakter

Termin dokonania inwentaryzacji

Rok obrotowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Ostatnia inwentaryzacja środków trwałych na terenie strzeżonym przeprowadzona została na 30 czerwca 2012 r. Aby termin wynikający w ustawy o rachunkowości był dotrzymany, kolejna musi zostać przeprowadzona w czasie roku obrotowego 2016 (raz na 4 lata).

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów

Spółka posiada towary, które odpisuje w koszty od razu w chwili ich nabycia. Inwentaryzacja tych towarów powinna być przeprowadzona na dzień 31 grudnia.

Dzień, na który ustala się inwentaryzację środków pieniężnych

Spółka, której rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, jest tradycyjnie zamykana 22 grudnia i rozpoczyna działalność 5 stycznia następnego roku. Inwentaryzację środków pieniężnych w kasie należy przeprowadzić, ustalając ich stan na dzień 31 grudnia. W praktyce oznacza to ich przeliczenie albo 22 grudnia po zakończeniu wszystkich operacji kasowych, albo 5 stycznia przed rozpoczęciem pracy.

Ulokowanie gotówki w trezorze bankowym

Ostatnią operacją kasową w dniu 31 grudnia każdego roku wykonywaną przez kasjera w spółce jest włożenie wszystkich środków pieniężnych wyrażonych w złotych polskich do tzw. bezpiecznej koperty bankowej celem ulokowania ich w trezorze bankowym. Mimo to w kasie musi być przeprowadzana inwentaryzacja na koniec roku.

Celem inwentaryzacji kasy jest nie tylko policzenie stanu środków pieniężnych w złotówkach, ale także innych aktywów finansowych, które takiej wpłacie do skarbca nie podlegają, oraz sprawdzenie rzetelności i prawidłowości prowadzenia dokumentacji kasowej i stanu zabezpieczenia kasy. Tym samym inwentaryzacja środków pieniężnych w tej sytuacji musi zostać przeprowadzona.

jednorazowy bądź sporadycznie powtarzany (przygotowanie i aktualizacja instrukcji inwentaryzacyjnej). Część jest natomiast regularnie powtarzana przy każdej inwentaryzacji (np. wydanie zarządzeń, przygotowanie pól spisowych, liczenie, weryfikacja itd.). Przeanalizujmy te czynności, które są wykonywane regularnie.

1. Kierownik jednostki wydaje zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji

Kierownik wydaje zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji i wręcza je przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub osobie odpowiedzialnej za poprawne przeprowadzenie inwentaryzacji.

W zarządzeniu tym powinno się wskazać co najmniej:

- podstawę prawną, zgodnie z którą jest przeprowadzana inwentaryzacja,

- jakie składniki mają zostać objęte inwentaryzacją z odniesieniem albo do terminu ich inwentaryzacji, albo wskazania, że terminy te są wyszczególnione w planie/harmonogramie inwentaryzacji,
- osoby, którym powierza się wykonanie obowiązków związanych z przeprowadzeniem inwentaryzacji i poszczególnych jej etapów,
- konieczność przygotowania pól spisowych i złożenia oświadczeń przez osoby materialnie odpowiedzialne,
- termin zakończenia rozliczenia inwentaryzacji,
- termin wejścia w życie zarządzenia (najczęściej jest to jego dzień wydania).

Jeśli w jednostce nie działa stała komisja inwentaryzacyjna, to w zarządzeniu może zostać powołany jej przewodniczący oraz skład. Mogą zostać również wskazane osoby, które mają być członkami

zespołów spisowych, choć najczęściej zespoły te są obecnie powoływane przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. Po przeprowadzeniu inwentaryzacji zarządzenie pozostaje w aktach komórki finansowo-księgowej, czyli komórki prowadzącej dokumentację inwentaryzacyjną.

2. Opracowanie planu i harmonogramu inwentaryzacji

Aby sprawnie przeprowadzić inwentaryzację, każda jednostka powinna opracować harmonogram. W tabeli na następnej stronie zebrano główne etapy działań ze wskazaniem, kto bierze w nich udział i jaki jest zakres obowiązków.

3. Powołanie zespołu przeprowadzającego inwentaryzację

W celu zapewnienia wysokiej jakości inwentaryzacji na członków komisji inwentaryzacyjnej powołuje się osoby bezstronne, mające wiedzę na temat jednostki, w której realizowane są czynności inwentaryzacyjne. Kierownik jednostki powołuje przewodniczącego komisji, który odpowiada za rzetelne przeprowadzenie spisu. Najczęściej praktykowane jest, że w średnich i większych jednostkach działa stała komisja inwentaryzacyjna, której skład jest uzupełniany w miarę potrzeby albo działa kadencyjnie (np. 3 lata). Liczba osób powoływanych do takiej stałej komisji spisowej zależy oczywiście od potrzeb i możliwości jednostki.

Przewodniczący może uczestniczyć w pracach spisowych. W takim przypadku istotne jest natomiast, aby:

- przewodniczący komisji nie posiadał dostępu do stanów wynikających z systemu finansowo-księgowego,
- przewodniczący komisji nie był osobą materialnie odpowiedzialną za inwentaryzowane składniki.

Do podstawowych obowiązków komisji inwentaryzacyjnej należy:

- zabezpieczenie sprawnego przebiegu inwentaryzacji,
- ustalenie harmonogramu i zakresu spisu z natury,

- powoływanie podkomisji i zespołów spisowych,
- dokonywanie podziału terenu firmy/jednostki na pola spisowe, przeszkolenie członków podkomisji biorących udział w spisie z natury, przygotowanie dokumentacji przebiegu i rozliczenie inwentaryzacji,
- gospodarowanie arkuszami spisu z natury,
- kontrola pracy podkomisji inwentaryzacyjnych,
- bezzwłoczne powiadamianie przewodniczącego komisji i kierownika jednostki o wszelkich zagrożeniach wykonania planu inwentaryzacji i stwierdzonych nieprawidłowościach w gospodarce składnikami majątku, zwłaszcza sprzyjających jego marnotrawstwu, zniszczeniu lub zagarnięciu, przyjmowanie i analiza sprawozdań z przebiegu inwentaryzacji od podkomisji inwentaryzacyjnych, sporządzanie sprawozdania końcowego z przebiegu inwentaryzacji i podsumowanie wyników spisu wraz z wnioskami poinwentaryzacyjnymi.

W bardzo dużych jednostkach albo w jednostkach sektora finansów publicznych spotyka się także często podkomisje inwentaryzacyjne, do których obowiązków może należeć:

- 1) zabezpieczenie sprawnego przebiegu inwentaryzacji na terenie oddziału firmy/urzędu,
- 2) nadzór nad pracą zespołów spisowych,
- 3) kontrola pól spisowych,
- 4) uporządkowanie magazynów przed spisem z natury,
- 5) przeszkolenie osób (członków zespołów spisowych) biorących udział w spisie z natury,
- 6) przygotowanie dokumentacji przebiegu i rozliczenie inwentaryzacji,
- 7) gospodarowanie arkuszami spisu z natury,
- 8) kontrola spisu z natury,
- 9) bezzwłoczne powiadamianie przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej o wszelkich zagrożeniach wykonania planu inwentaryzacji i stwierdzonych nieprawidłowościach w gospodarce składnikami majątku, zwłaszcza sprzyjających jego marnotrawstwu, zniszczeniu lub zagarnięciu,

Tabela. Harmonogram czynności inwentaryzacyjnych

Lp.	Główne działania inwentaryzacyjne	Uczestnicy prac inwentaryzacyjnych	Cel i zakres obowiązków
1.	Powołanie komisji inwentaryzacyjnej	Dyrektor	Wybór rozwiązań organizacyjnych adekwatnych do warunków funkcjonowania firmy
2.	Utworzenie komórki inwentaryzacji ciągłej	Prezes zarządu	
3.	Wydanie niezbędnych przepisów wewnętrznych	Właściciel firmy	
4.	Opracowanie harmonogramu prac inwentaryzacyjnych	Główny księgowy	Organizacyjne przygotowanie spisu z natury składników majątku
5.	Wytyczenie rejonów spisowych	Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej	
6.	Powołanie zespołów spisowych i wyznaczenie kontrolerów	Kierownik działu inwentaryzacji ciągłej	
7.	Opracowanie instrukcji dla zespołów spisowych i przeprowadzenie szkolenia	Kierownik działu inwentaryzacji ciągłej	
8.	Przygotowanie składników majątkowych do spisu	Kierownicy komórek objętych spisem, magazynierzy	Zabezpieczenie prawidłowości przebiegu spisu z natury
9.	Zebranie oświadczeń od osób ponoszących odpowiedzialność materialną	Zespoły spisowe	
10.	Przeprowadzenie spisu rzeczowych i pieniężnych składników majątku	Zespoły spisowe	
11.	Skontrolowanie prawidłowości prowadzenia prac spisowych	Kontrolerzy spisowi	Wykrycie nieprawidłowości w gospodarowaniu rzeczowymi składnikami majątku
12.	Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych i przyczyn ich powstania	Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, kierownik działu inwentaryzacji ciągłej	
13.	Wycena różnic i postawienie wniosków co do sposobu ich rozliczenia	Główny księgowy	
14.	Zweryfikowanie sald aktywów i pasywów co do sposobu ich rozliczenia	Główny księgowy	Urealnienie ewidencji księgowej
15.	Porównanie stanów ewidencyjnych składników majątku z odpowiednimi dokumentami	Komórki księgowości	
16.	Zaopiniowanie wniosków w sprawie zawinionych niedoborów składników majątkowych	Radca prawny	
17.	Zaopiniowanie wniosków w sprawie rozliczenia różnic pod względem formalnym i rachunkowym	Główny księgowy	Podjęcie decyzji w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych
18.	Zatwierdzenie wniosków	Dyrektor, prezes, właściciel firmy	Zweryfikowanie ewidencji księgowej
19.	Ujęcie w księgach różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczenia	Główny księgowy, komórki księgowości	
20.	Wykorzystanie wyników inwentaryzacji do poprawy gospodarki i ochrony majątku	Dyrektor, prezes zarządu, właściciel firmy	Usprawnienie gospodarki składnikami majątkowymi

- 10) ustalanie przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych i przedkładanie wniosków w sprawie ich rozliczenia,
- 11) sporządzanie sprawozdań z przebiegu inwentaryzacji i przedstawienie wyników spisu wraz z wnioskami poinwentaryzacyjnymi,
- 12) protokolarne rozliczenie druków ścisłego zarchowania, jakimi są arkusze spisu z natury.

Podkomisję inwentaryzacyjną oraz zespoły spisowe do inwentaryzacji powołuje zwykle przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej. Oczywiście osobami, które też muszą zostać powołane do przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych, są członkowie zespołów spisowych.

Powołanie zespołów spisowych powinno nastąpić nie później niż na 14 dni przed wyznaczoną datą spisu. W skład zespołu spisowego nie powinny być powołane osoby: materialnie odpowiedzialne za stan objętych spisem składników majątku, prowadzące ewidencję księgową składników majątkowych podlegających spisowi z natury, które nie zapewniają bezstronności spisu. Jest to często postulat niemożliwy do wypełniania w małych jednostkach. W takiej sytuacji należy zwrócić szczególną uwagę na obiektywne i rzetelne przeprowadzenie czynności spisowych. Warto pamiętać, że przepisy o rachunkowości nie zabraniają, aby czynności spisowe były powierzane wyspecjalizowanym podmiotom zewnętrznym. Do podstawowych obowiązków zespołu spisowego należy:

- zapoznanie się z obowiązującą instrukcją inwentaryzacyjną oraz udział w szkoleniu przedinwentaryzacyjnym,
- pobranie arkusza spisu z natury przed rozpoczęciem spisu,
- pobranie od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczeń wstępnych i końcowych,
- przeprowadzenie spisu z natury w określonym terminie i na wyznaczonym polu spisowym,
- ustalenie rzeczywistej ilości poszczególnych składników majątku oraz ujęcie ustalonej ilości w arkuszach spisu z natury,
- terminowe przekazanie protokołu z inwentaryzacji wraz z wypełnionymi arkuszami

spisu z natury przewodniczącemu podkomisji inwentaryzacyjnej oraz pisemnych informacji o stwierdzonych w toku czynności spisowych wszelkich nieprawidłowościach, zwłaszcza w zakresie gospodarki składnikami majątku i zabezpieczenia ich przed zniszczeniem lub kradzieżą.

Ważne

Każdy spis z natury powinien być przeprowadzony z udziałem osób odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych materialnie za powierzony im mienie.

Oprócz wskazanych osób w niektórych sytuacjach konieczne jest też powołanie:

- kontrolerów spisowych,
- innych niezbędnych organów, ciał i osób, np. różnych rzeczoznawców, ekspertów, zespołu wyznaczonego do oceny przydatności, wyceny i sposobu zagospodarowania zapasów zbędnych, nadmiernych, niepełnowartościowych itp.

Kompetencje kontrolerów spisowych:

- czuwanie nad całokształtem przygotowania, realizacji oraz rozliczenia spisów z natury;
- realizacja czynności kontrolnych w zakresie:
- zgodności działania osób uczestniczących w inwentaryzacji (głównie zespołów spisowych) z informacjami przekazanymi w czasie narady przedinwentaryzacyjnej, a także postanowieniami niniejszej instrukcji,
- złożenia przez osoby odpowiedzialne materialnie oświadczeń wstępnych i końcowych,
- prawidłowości przeprowadzenia spisów z natury i innych czynności inwentaryzacyjnych,
- poprawności sporządzania arkuszy spisowych oraz dokonywania w nich ewentualnych poprawek;
- dokonanie m.in. sprawdzenia, czy właściwie zostały do inwentaryzacji przygotowane poszczególne rejon (pola) spisowe;
- dokonanie m.in. sprawdzenia, czy prowadzona w rejonach spisowych ewidencja

inwentaryzowanych składników została uzgodniona z księgowością;

- weryfikacja, czy przestrzega się zakazu ruchu (przyjmowania i wydawania) inwentaryzowanych składników w czasie trwania spisów z natury (w uzasadnionych przypadkach przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej może wyrazić zgodę na dokonanie przyjęcia, a zwłaszcza wydania składników, np. w związku z awarią);
- sprawdzanie, czy tok prac inwentaryzacyjnych rokuje terminowe, tj. zgodne z planem, zakończenie i rozliczenie.

Natomiast główne kompetencje i obowiązki osób odpowiedzialnych materialnie oraz użytkowników składników podlegających inwentaryzacji to:

- uczestnictwo w szkoleniowej naradzie przedinwentaryzacyjnej,
- uzgodnienie ewidencji prowadzonej w rejonie spisowym (magazynie, sklepie itp.) z księgowością oraz uporządkowanie i uzupełnienie dokumentacji inwentaryzowanych składników,
- właściwe przygotowanie do inwentaryzacji rejonów (pól) spisowych i znajdujących się w nich składników,
- złożenie zespołowi spisowemu stosownych oświadczeń wstępnych i końcowych dotyczących inwentaryzowanych składników,
- nieprzerwane uczestniczenie w pracach inwentaryzacyjnych oraz dokonywanie wspólnie z zespołem spisowym ustalania ilości inwentaryzowanych składników, drogą ich mierzenia, ważenia, liczenia itp.,
- dopilnowanie ujęcia ustalonych ilości składników w arkuszach (kartach) spisowych, a także ujęcia na odrębnych arkuszach artykułów nadmiernych, zbędnych, niepełnowartościowych oraz stanowiących własność innych jednostek,
- wskazanie osób upoważnionych do reprezentowania osób odpowiedzialnych, które z ważnych przyczyn nie mogą wziąć udziału w inwentaryzacji,
- dopilnowanie poprawności sporządzenia arkusza (kart) spisów z natury lub protokołów

inwentaryzacyjnych oraz złożenie na nich swoich podpisów,

- udzielanie osobom zajmującym się inwentaryzacją, a zwłaszcza zespołom spisowym i kontrolerom spisowym wszelkich niezbędnych informacji i wyjaśnień,
- wyjaśnienie przyczyn i okoliczności powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych, proponowanego sposobu ich rozliczenia, a także sformułowanie wniosków w sprawie kompensaty niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych,
- wprowadzenie do prowadzonej w rejonie spisowym (magazynie, sklepie lub innej placówce) ewidencji korekt dostosowujących stany ewidencyjne do stanów rzeczywistych, zgodnie z treścią decyzji kierownika jednostki w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- wykorzystanie wszystkich istotnych spostrzeżeń wyniesionych z inwentaryzacji, w tym zaleceń kierownika jednostki wydanych na wnioski organów dokonujących inwentaryzacji, w celu doskonalenia organizacji i realizacji w przyszłości prowadzonej działalności.

4. Organizacja szkolenia przedinwentaryzacyjnego

Przeważnie główny księgowy i przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej organizują szkolenie dla osób, które będą brały udział w inwentaryzacji. Jest ona przeznaczona dla członków zespołów (grup) spisowych i osób materialnie odpowiedzialnych, z udziałem członków komisji inwentaryzacyjnej, kontrolerów spisowych, ewentualnych ekspertów i rzeczoznawców oraz prowadzących ewidencję inwentaryzowanych składników pracowników księgowości. W trakcie tego spotkania omówić należy sposób przeprowadzania spisu z natury oraz zwrócić uwagę na wszystkie obszary, w których mogą potencjalnie pojawić się problemy.

5. Przygotowanie do spisu rejonów i pól spisowych

Na tym etapie należy przyjrzeć się, w jaki sposób są przygotowane rejonyspisy do inwentaryzacji. To ostatni moment, żeby przeprowadzić

likwidację lub zagospodarowanie składników (zapasów aktywów obrotowych, sprzętu, narzędzi, urządzeń itp.) zniszczonych, uszkodzonych, zbędnych, nieczynnych, nieprzydatnych.

Należy sprawdzić, czy uzupełniona została dokumentacja przyjęcia lub wycofania składników bez wymaganego udokumentowania (równocześnie z podjęciem działań w kierunku zaniechania tego rodzaju praktyki w przeszłości).

PRZYKŁAD

Kłopoty przy ewidencji asortymentu

W zeszłym roku magazynierzy sugerowali, że przy przyjmowaniu niektórych asortymentów do magazynu były rozbieżności między stanem zadeklarowanym a rzeczywistym w paczkach.

W trakcie spotkania przedinwentaryzacyjnego zasugerowano, że należy zwiększyć liczbę fabrycznie zapakowanych paczek, które trzeba dokładnie przeliczyć.

Usprawnienia w przechowywaniu towarów

W magazynie należy sprawdzić odpowiednie przygotowanie do inwentaryzacji rejonów (pół) spisowych oraz znajdujących się w nich składników, czyli między innymi:

- uzupełnić wywieszki zawierające symbole i nazwy stosowane w indeksie wykorzystywanym w ewidencji księgowej – bez podania ich ilości,
- zgromadzić te same rodzaje składników w jednym miejscu,
- przygotować się do inwentaryzacji artykułów nietypowych (np. ciężkich, przestrzennych, zwałowych, sypkich, niedostępnych) inwentaryzowanych z reguły w rezultacie ustalania ich ilości metodami szacunkowymi, poprzez sprzymowanie węgla, koksu, nawozów sztucznych i płodów rolnych przechowywanych luzem itp.

Konieczne jest też wyposażenie rejonów w aktualnie zalegalizowane urządzenia pomiarowe, podnośniki, odzież ochronną itp.

6. Przygotowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej

Nie ma konieczności przygotowywania co roku nowych wzorów dokumentów inwentaryzacyjnych. Wręcz przeciwnie – należy korzystać z tego,

co się już sprawdziło. Warto też korzystać z propozycji dokumentów zawartych w programach komputerowych wspierających pracę. Jednak zawsze należy zweryfikować ich aktualność.

Warto zatem przeanalizować aktualność i sprawdzić, czy zawierają wszystkie pożądane elementy dla:

- arkuszy (kart) spisowych,
- protokołów kontroli kasy,
- protokołów inwentaryzacji dokonywanej drogą weryfikacji,
- oświadczeń (wstępnych i końcowych) osób materialnie odpowiedzialnych,
- uzgodnień sald należności,
- zestawień zbiorczych spisów z natury,
- zestawień różnic inwentaryzacyjnych,
- poleceń przeprowadzenia inwentaryzacji,
- protokołów kontroli inwentaryzacji,
- formularzy kompensaty niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych,
- formularzy sprawozdań zespołów spisowych,
- protokołów weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych,
- planów (programów, harmonogramów) inwentaryzacji,
- formularzy do dokonania skontrum materiałów bibliotecznych,
- tabel przeliczeń objętości na wagę, metrów przestrzennych na sześciennę itp.,
- norm ubytków naturalnych, zaników itp.,
- obliczeń pomocniczych do określenia ilości szacunkowych artykułów sypkich, zwałowych, przestrzennych, niedostępnych itp.

ETAP II

Przeprowadzenie spisów

Etap II obejmuje wykonanie czynności związanych z technicznym przeprowadzeniem inwentaryzacji przez grupy (zespoły) spisowe, a także innych przewidzianych do wykonania tego zadania pracowników (np. pracowników księgowości, przy ewentualnej pomocy kompetentnych pracowników komórek merytorycznych, bądź rzeczoznawców – dokonujących uzgodnienia sald z bankami i kontrahentami czy też porównania stanów ewidencyjnych z odpowiednimi

dokumentami i ich weryfikacji). Dokładnie zostanie on omówiony przy poszczególnych rodzajach inwentaryzacji. Podstawowe – wykonywane w ramach realizacji tego etapu czynności – polegają głównie na:

- wydaniu grupom (zespołom) spisowym odpowiedniej liczby arkuszy (kart) spisowych i protokołów inwentaryzacji gotówki, stanowiących druki ścisłego zarachowania,
- zebraniu wstępnych i końcowych oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych,
- rzetelnym i poprawnym przeprowadzeniu spisów z natury rzeczowych i pieniężnych składników aktywów,
- dokonaniu kontroli poprawności przeprowadzania spisów z natury (zwłaszcza poprawności ustalania ich ilości i ujmowania ich w arkuszach spisowych),
- właściwym sporządzaniu i ewentualnym poprawianiu arkuszy (kart, protokołów) spisów z natury oraz opracowywanych do nich materiałów pomocniczych,
- wysyłaniu do banków i kontrahentów (zwłaszcza do odbiorców) wniosków o potwierdzenie sald środków pieniężnych zgromadzonych w bankach oraz należności od odbiorców i innych kontrahentów, z wyjątkiem należności spornych, wątpliwych (w bankach również zagrożonych), od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych i z tytułów publiczno-prawnych,
- dokonaniu – w odniesieniu do aktywów i pasywów nieobjętych inwentaryzacją w formie spisów z natury lub uzgodnienia sald – porównania danych wynikających z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji poprawności danych ilościowych i wartościowych tych składników,
- sporządzeniu sprawozdań zespołów (grup) spisowych dotyczących przygotowania i przebiegu procesu inwentaryzacji, zabezpieczenia pomieszczeń, składowisk, a także znajdujących się w nich składników, ich stanu jakościowego, jak też sformułowaniu wniosków umożliwiających redukcję w przyszłości stwierdzonych niedociągnięć,

- przekazaniu do księgowości arkuszy spisowych wraz z materiałami pomocniczymi oraz oświadczeniami osób odpowiedzialnych materialnie, jak też rozliczeniu się z pobranych arkuszy,
- przekazanie sprawozdania zespołu spisowego do komisji inwentaryzacyjnej.

ETAP III Kontrola i zakończenie inwentaryzacji

Na tym etapie dokonuje się głównie kontroli poprawności arkuszy (kart) spisowych, protokołów inwentaryzacji kasy oraz składników inwentaryzowanych drogą porównania ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji oraz innych rodzajów dokumentacji inwentaryzacyjnej. Może też być przeprowadzona ewentualna inwentaryzacja powtórna lub uzupełniająca w drodze spisów z natury, wykazu rozrachunków itp. przez grupy spisowe, pracowników księgowości (np. z udziałem rzeczoznawców), członków komisji inwentaryzacyjnej lub inne powołane osoby, jeśli wyniki pierwszej inwentaryzacji wskazują zbyt duże rozbieżności w stosunku do oczekiwanych.

Następnie dokonuje się wyceny inwentaryzowanych składników i ustalenia różnic inwentaryzacyjnych w drodze sporządzenia zestawień zbiorczych spisów z natury i (lub) zestawień różnic inwentaryzacyjnych, a później wyjaśnienia przyczyn powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych oraz innych okoliczności i faktów, składanych na piśmie przez osoby odpowiedzialne materialnie lub różnych ekspertów, a także członków zespołów spisowych, pracowników księgowości itp. Na tym etapie podejmowane są decyzje o kompensatach niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych oraz uwzględnieniu przy rozliczeniu różnic ewentualnych norm ubytków i zaników występujących na określonych składnikach. Przypomnijmy, że decyzję w sprawie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych podejmuje kierownik jednostki.

I oczywiście prawie na zakończenie tego etapu ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji, rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

stosownie do treści decyzji kierownika jednostki, opracowanego w formie polecenia księgowania.

ETAP IV

Wnioski poinwentaryzacyjne

Stanowi on wykorzystanie kompletnej wiedzy wyniesionej po dokonaniu inwentaryzacji, zwłaszcza rocznej, w celu doskonalenia działalności na przyszłość, zarówno w zakresie przeprowadzania kolejnych inwentaryzacji, jak i w odniesieniu do całokształtu zarządzania i kierowania działalnością jednostki. Inwentaryzacja, jako czynność dokonana w sposób kompleksowy, z reguły – co dotyczy inwentaryzacji rocznej – na dużą skalę, oprócz spełnienia podstawowych jej zadań, polegających na doprowadzeniu stanu ewidencji aktywów i pasywów do faktów występujących w naturze, niesie ze sobą wiele bardzo istotnych korzyści ubocznych, stanowiących źródło informacji umożliwiających doskonalenie działalności organizacji na przyszłość.

Trzy metody inwentaryzacji

Ustawa o rachunkowości przewiduje kilka metod przeprowadzania inwentaryzacji.

- **Spis z natury**, który polega na spisaniu składników majątku, ich wycenie i porównaniu ustalonych wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz obliczeniu, wyjaśnieniu i rozliczeniu ewentualnych różnic między tymi danymi.
 - **Potwierdzenie salda** w drodze uzyskania od kontrahentów informacji o prawidłowości wykazanego stanu należności.
 - **Weryfikacja** realności pozostałych, nieobjętych spisem z natury lub potwierdzeniem salda, elementów aktywów i pasywów poprzez ich porównanie z odpowiednimi dokumentami i weryfikację realnej wartości tych składników.
- Dla poszczególnych grup składników aktywów i pasywów przewidziane są określone metody inwentaryzacji. Szczegółowe zasady prac i to, na co należy zwrócić szczególną uwagę, zamieszczone zostaną przy omówieniu poszczególnych metod i inwentaryzowanych za ich pomocą składników.

Inwentaryzacja metodą spisu z natury

Inwentaryzacja składa się z następujących czynności:

- ustanowienie stanu faktycznego aktywów i pasywów za pomocą odpowiednich metod inwentaryzacji,
- udokumentowanie inwentaryzacji i jej wyników oraz wycena składników, jeżeli mają wyraz ilościowy,
- ustalenie różnic stwierdzonych między stanem rzeczywistym a stanem księgowym,
- wyjaśnienie różnic z podaniem ich przyczyn,
- dostosowanie danych wynikających z ewidencji księgowej do danych rzeczywistych,
- rozliczenie osób odpowiedzialnych lub współodpowiedzialnych za powierzone im mienie,
- rozliczenie różnic w księgach rachunkowych danego roku obrotowego w celu doprowadzenia do zgodności zapisów księgowych ze stanami rzeczywistymi.

Spisem z natury obejmujemy (zgodnie z art. 26 ust. 1 UoR) te aktywa, które mają postać mierzalną, a zatem:

- aktywa pieniężne, z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych,
- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych,
- środki trwałe oraz nieruchomości zaliczone do inwestycji, z wyjątkiem tych, do których dostęp jest utrudniony, oraz gruntów,
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

Inwentaryzację metodą spisu z natury przeprowadza się co roku na dzień bilansowy.

Jednak od tej reguły są też wyjątki:

- Inwentaryzację większości składników aktywów można rozpocząć nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończyć do 15. dnia następnego roku, a w przyszłości ustalić stan 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 wynikające z ksiąg rachunkowych. Powyższa zasada nie dotyczy aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 UoR, czyli odpisywanych w koszty w chwili zakupu lub wytworzenia.

- Inwentaryzację zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową można przeprowadzić raz w ciągu 2 lat.
- Inwentaryzację 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 można przeprowadzić raz w ciągu 4 lat.
- Inwentaryzację zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki można przeprowadzić raz w roku.
- Inwentaryzację zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną można przeprowadzić raz w roku.

Pamiętajmy, że ustaloną drogą policzenia, ważenia lub zmierzenia, a więc z natury, ilość spisanych rzeczowych aktywów trwałych lub obrotowych, a także środków pieniężnych ujmuje się do kolejnej pozycji spisu bezpośrednio po dokonaniu pomiaru i ustaleniu ilości. Ilość składników znajdujących się w nienaruszonych opakowaniach można ustalać poprzez przeliczenie liczby opakowań i pomnożenie ich przez zawartość każdego z nich. W celu stwierdzenia autentyczności zawartości opakowania, znajdujących się w nim towarów, co do rodzaju, gatunku i autentycznej jakości, próbnie sprawdza się wybrane opakowania.

Warto w instrukcji inwentaryzacyjnej zawrzeć wskazówki dotyczące sposobu postępowania, jeśli wystąpi określony poziom rozbieżności

między stanem ewidencyjnym a rzeczywistym dla składników trudno policzalnych, takich jak materiały zwałowe, ciecze.

Dopuszczalne nieściśłości

Jeżeli ustalony drogą szacunków i obmiarów rzeczywisty stan składników różni się od ich stanu ewidencyjnego nie więcej niż o (wartości przykładowe):

- 6% dla surowców mineralnych (żwir, piasek, glina kaolinowa, węgiel, koks itp.), a także dla towarów przestrzennych, zwałowych itp. przechowywanych w bryłach nieforemnych i przeliczanych z objętości na wagę,
- 3% dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów sypkich przechowywanych w zasobnikach ewidencjonowanych w tonach lub jednostkach objętości, za stan wynikający z natury przyjmuje się stan ewidencyjny.

Warto podkreślić, że przed rozpoczęciem spisu należy pobrać od osób materialnie odpowiedzialnych oświadczenia o tym, że przygotowały pola spisowe i uzgodniły ewidencję magazynową ze stanem księgowym.

Ważne jest, że zespoły spisowe dokonujące spisu z natury nie mogą korzystać z ewidencji inwentaryzowanych składników ani też nie mogą być informowane o ich ilościach, z wyjątkiem przypadków szczególnych, przy których za zgodą przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zaaprobowaną przez głównego księgowego (np. w odniesieniu do inwentaryzacji produkcji w toku), przy ustaleniu ilości i wyceny, uzasadnione jest skorzystanie z pomocy danych ewidencji.

Arkusze spisowe to dokument księgowy – kilka wskazówek, jak go poprawnie wypełnić. Jeżeli arkusze spisowe zostaną sporządzone w sposób nierzetelny, nieczytelny czy też z wieloma poprawkami podającymi w wątpliwość ich wiarygodność – biegły rewident, bez zarządzenia dodatkowego spisu – nie uzna ich za wystarczającą podstawę korekty stanów ewidencyjnych.

Arkusze spisowe powinny spełniać warunki określone w przepisach ustawy o rachunkowości oraz wewnętrznych uregulowaniach jednostki. Traktuje się je jako druki ścisłego zarachowania. Oznacza to, że zarówno ich wydanie, jak i odebranie powinny być potwierdzone podpisem osób zdających i odbierających. Za rozliczenie arkuszy spisowych odpowiedzialny jest przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub osoba bezpośrednio przez niego wskazana.

Jednostki stosują różne wzory formularzy arkuszy spisowych. Różnice dotyczą jednak z reguły jedynie szaty graficznej, ich treść jest zaś podobna. Dane z tych arkuszy są przeznaczone do zestawień zbiorczych spisów z natury lub do zestawień różnic inwentaryzacyjnych. Arkusz spisowy to dokument księgowy, zatem powinien spełniać wszystkie wymogi wynikające z art. 21 ust. 1 UoR.

Muszą być na nim umieszczone co najmniej następujące informacje:

- nazwa jednostki i pola spisowego (może tu być pieczęć firmowa),
- numer arkusza,
- skład komisji inwentaryzacyjnej, osób odpowiedzialnych materialnie lub innych osób uczestniczących w spisie; powinny tu znaleźć się imiona, nazwiska i podpisy członków zespołów spisowych, osób odpowiedzialnych materialnie (lub tzw. głównych użytkowników) oraz np. asystującego biegłego rewidenta,
- data (godzina) rozpoczęcia i zakończenia spisu w danym dniu,
- data, na jaką przypada termin spisu,
- dane dotyczące spisywanych składników,
- ogólna liczba pozycji, podawana na ostatnim arkuszu spisu,
- data i podpisy członków zespołu spisowego i osób odpowiedzialnych na końcu arkusza spisowego.

W odniesieniu do informacji identyfikujących spisywane składniki aktywów należy umieścić w szczególności:

- numery kolejnych pozycji arkusza spisowego przeznaczonych dla określonych składników,

- symbole składników (cechy, numer, gatunek, symbol klasyfikacyjny – z reguły występujący w zakładowym indeksie i używany przez wszystkie zainteresowane służby – w tym księgowość),
- jednostki miary inwentaryzowanych składników,
- ilości stwierdzone w czasie spisu,
- ustalone ceny i wartości, co dotyczy z reguły inwentaryzacji towarów ujmowanych jedynie wartościowo, np. w sklepach i gastronomii.

W pozostałych przypadkach przyporządkowania składnikom właściwych cen oraz określenia ich wartości dokonuje księgowość jednostki po otrzymaniu arkuszy spisowych. W praktyce najczęściej stosowana jest zasada, aprobowana w większości instrukcji inwentaryzacyjnych jednostek, że odrębne arkusze spisowe sporządza się na składniki stanowiące:

- pełnowartościowe artykuły własne,
- własne składniki niepełnowartościowe (uszkodzone, zniszczone itp.), nadmierne lub zbędne – wymagające przyjęcia specjalnego sposobu zagospodarowania lub upłynnienia,
- własność innych jednostek, a więc postawione np. dostawcom do dyspozycji, przyjęte do przerobu, naprawy itp. składniki obce ujmujące się z zasady na jednym arkuszu bez względu na to, czy są to artykuły pełno-, czy niepełnowartościowe, wyróżniając je adnotacjami w uwagach arkuszy spisowych.

Przy sporządzaniu, a następnie wykorzystywaniu arkuszy spisowych należy przestrzegać kilku praktycznych zasad:

- Wpisu do arkusza spisowego należy dokonać bezpośrednio po ustaleniu stanu składnika.
- Dane do arkuszy spisowych wpisuje się w sposób trwały, czyli długopisem, cienkopisem, piśmem maszynowym.
- W przypadku braku danych odpowiednio wpisuje się „brak danych” lub „nie dotyczy”.
- Przy wypełnianiu arkuszy spisu stosuje się nazwy i inne szczegółowe określenia składników majątku przyjęte w indeksie materiałów,

wyrobów, towarów itp., a w razie braku indeksu – używane w księgowości; również ilości powinny być wyrażone w tych samych jednostkach miar, w jakich są ujmowane w ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej.

- Liczba egzemplarzy sporządzanych arkuszy spisowych powinna wynikać z obowiązującej w jednostce instrukcji inwentaryzacyjnej, ale arkusze spisowe sporządzane są najczęściej w dwóch egzemplarzach z przeznaczeniem oryginału dla księgowości, a kopii dla osób odpowiedzialnych materialnie. W przypadku niektórych inwentaryzacji incydentalnych (np. zdawczo-odbiorczych albo dotyczących zapasów obcych, jeżeli w myśl ustaleń właścicieli powinien otrzymać kopię arkusza spisowego) arkusze spisowe wypełnia się w 3 egzemplarzach.
- Zespoły spisowe zobowiązane są do wypełnienia wszystkich kolumn arkuszy spisowych, z wyjątkiem ceny i wartości, które podaje w czasie wyceny odpowiedni pracownik księgowości. Z kolei w przypadku gdy wyceny arkusza spisowego sporządzonego w placówkach detalu lub gastronomii dokonuje zespół spisowy, wówczas sporządza on na ostatniej stronie spisu lub na odrębnej karcie zestawienie stron oraz podsumowuje go, co po porównaniu z saldem wynikającym z raportu sklepu (restauracji) lub wydruku kasy rejestrującej umożliwia wstępne rozliczenie spisu, czyli ustalenie ewentualnej różnicy inwentaryzacyjnej.
- Błędy popełnione w arkuszach spisu można poprawić zgodnie z art. 22 ust. 3 UoR. 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. Nanoszenie poprawek powinno być w obecności osoby

materialnie odpowiedzialnej lub jej przedstawiciela.

- Dokonywanie poprawek powinno znaleźć swoje odbicie w protokole opisowym z przebiegu inwentaryzacji, w którym należy zamieścić uwagę odnośnie do dokonanej poprawki: pozycję spisową, powód dokonania poprawki, przez kogo.
- W arkuszach nie powinno się zostawiać wolnych, niewypełnionych wierszy – po zakończeniu wpisywania należy uniemożliwić dopisywanie informacji. Może to nastąpić poprzez umieszczenie na arkuszu informacji: „zakończono na pozycji...” albo przez tzw. wyżetowanie.

W niektórych przypadkach wpis do arkusza spisu może być również dokonany w terminie późniejszym na podstawie odczytu rzeczywistego stanu składnika majątku zarejestrowanego wstępnie na taśmie magnetycznej lub w inny sprawny technicznie sposób i pod warunkiem że taśma magnetyczna lub inne urządzenie, w których wstępnie zarejestrowano wynik spisu, w okresie od jego dokonania aż do sporządzenia arkusza spisu będą przechowywane w sposób zapewniający ich nie naruszalność i umożliwiający osobie materialnie odpowiedzialnej stwierdzenie, że nie dokonano w nich jakichkolwiek zmian.

Spisem z natury obejmowane są różne składniki aktywów, zatem ich inwentaryzacja musi się nieco różnić. Oto najważniejsze wskazówki.

Spis z natury zapasów

Sposób inwentaryzacji materiałów, towarów i produktów gotowych jest taki sam – składniki te inwentaryzuje się drogą spisu z natury (zgodnie z art. 26 ust. 1 UoR). Spis z natury zapasów będzie jednak odmiennie wyglądał w zależności od charakteru zapasów konkretnej jednostki. Nie można stwierdzić, że inwentaryzacja towarów w hipermarkecie i inwentaryzacja materiałów w składzie budowlanym (choć obie jednostki to punkty handlowe) będzie miała identyczny przebieg. Ogólne zasady i ramy są jednak takie same. 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 powinien składać się z co najmniej z 3 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.

Przed przystąpieniem do inwentaryzacji (z wyjątkiem inwentaryzacji niezapowiedzianych) należy poczynić przygotowania zapewniające sprawny i niezakłócony jej przebieg, m.in. poprzez:

- przygotowanie do inwentaryzacji sprzętu, wyposażenia, narzędzi pomiarowych i odzieży ochronnej,
- uporządkowanie składowisk (ułożenie tych samych rodzajów artykułów w jednym miejscu, sprzymowanie towarów masowych itp.),
- wydanie (na zapas) surowców, materiałów, towarów itp., tak aby oddziałom produkcyjnym, zakładom usługowym, sklepom itp. wystarczyło ich do czasu zakończenia i rozliczenia inwentaryzacji,
- przygotowanie pomieszczeń zastępczych na przyjęcie z zewnątrz ewentualnych dostaw.

Zawsze przed przeprowadzeniem spisu z natury zapasów ewidencję magazynową należy uzgodnić z ewidencją księgową, ponieważ stan ustalony w drodze spisu z natury podlega porównaniu z danymi z ksiąg rachunkowych. Na czas spisu zespół spisowy (komisja inwentaryzacyjna) zabezpiecza ewidencję magazynową i pobiera od osób odpowiedzialnych oświadczenia o uzgodnieniu z ewidencją księgową. Może się oczywiście zdarzyć, że inwentaryzacja będzie przebiegała przy tzw. otwartych magazynach (jeśli wymaga tego proces operacyjny) jednostki, ale wtedy trzeba zwrócić szczególną uwagę na kontrolę poprawności spisu.

W wyjątkowych i szczególnie uzasadnionych przypadkach, decyzją przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej uzgodnioną z głównym księgowym, może nastąpić wydanie lub przyjęcie określonego składnika w czasie trwania spisu z natury, z zachowaniem jednak dodatkowych procedur kontrolnych polegających na:

- dokumentowaniu takich wydań lub przyjęć jednopozycyjnymi dowodami Rw, Pz itp., paraflowanymi przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej,
- odnotowaniu na tym dokumencie oraz w pozycji spisu dotyczącej składnika tego samego rodzaju, faktu, czy przyjęcia (wydania) dokonano po ujęciu danego składnika do spisu, czy też przed ujęciem.

Ważne

Przed rozpoczęciem spisu kierownik jednostki musi określić zasady wyodrębniania obrotów rozchodów i przychodów wyrobów gotowych, które powstaną w trakcie spisu z natury.

Kierownik może wydać postanowienie o:

- konieczności kontroli i akceptacji przez komisję inwentaryzacyjną wszystkich dowodów przychodów i rozchodów,
- wystawianiu dowodów jednopozycyjnych,
- wydawaniu lub przyjęciu wyrobów gotowych tylko w obecności zespołu spisowego,
- konieczności szczególnego znakowania dowodów przychodów i rozchodów wydawanych w czasie przeprowadzania spisu, np. adnotacją „Po spisie”, „Przed spisem”, co umożliwi określenie, czy dana operacja wymaga uwzględnienia przy opracowywaniu wyników spisu,
- zatrzymaniu przez zespół spisowy dowodów dotyczących przychodów i rozchodów, które następnie wraz z arkuszami spisowymi zostaną przekazane do księgowości i uwzględnione przy rozliczaniu wyników spisu z natury wyrobów gotowych.

Taka sama zasada obowiązuje, w sytuacji gdy inwentaryzacja musi odbywać się w dłuższym czasie i nie można całkowicie wyeliminować

operacji wydawania z magazynu i przyjmowania do niego wyrobów gotowych w trakcie inwentaryzacji. Trzeba zadbać o porównywalność danych spisu (ustalonych i wpisanych do arkuszy spisowych przez zespół spisowy) z ewidencją księgową na dzień przeprowadzenia spisu. Te rozwiązania mają na celu zadbanie o rzetelność i poprawność spisu z natury.

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.

Spis z natury środków pieniężnych

Spis z natury środków pieniężnych polega na ustaleniu ich stanu rzeczywistego (wartości nominalnej), porównaniu go ze stanem ewidencyjnym i wyjaśnieniu ewentualnych różnic. Jego przeprowadzenie jest konieczne na ostatni dzień roku obrotowego. Przy czym można go sporządzić ostatniego dnia pracy – po zakończeniu albo w pierwszym dniu pracy w nowym roku obrotowym – przed jego rozpoczęciem. Poza tym spis z natury środków w kasie sporządza się w każdym przypadku zmiany kasjera oraz do celów kontroli z częstotliwością określoną przez kierownika jednostki. Decyzje w tej sprawie powinien podjąć kierownik jednostki. Inwentaryzację kasy przeprowadza zespół spisowy w obecności osoby odpowiedzialnej materialnie (kasjera). Przeprowadzając spis, przelicza się wszystkie środki pieniężne znajdujące się w kasie: gotówkę (w postaci banknotów i monet), wyrażoną w walucie polskiej, jak też obcej, a także inne środki pieniężne, np. czek i obce czy weksle obce.

W czasie spisu należy policzyć wszystkie monety i banknoty luzem, jak również bilon i banknoty w opakowaniach, pod warunkiem że opakowanie jest oryginalne (w nienaruszonym stanie), a ilość i rodzaj środków pieniężnych

znajdujących się w opakowaniach są weryfikowane sprawdzane. Jeśli podczas inwentaryzacji kasy spisywane są również posiadane weksle i czek i obce, sprawdza się przede wszystkim ich stan (ilość, wartość nominalną), realność, ważność oraz terminy ich płatności.

Podczas przeprowadzania inwentaryzacji w kasie zespół spisowy powinien sprawdzić jednocześnie przestrzeganie zasad obrotu kasowego określonego w Instrukcji w sprawie organizacji i prowadzenia gospodarki kasowej, a w szczególności:

- prawidłowość zabezpieczenia pomieszczenia kasowego oraz przechowywania gotówki (karty, instalacje alarmowe, sprawność ich działania, kasy pancerne, sejfy),
- zabezpieczenie kluczy zapasowych do kasy,
- przestrzeganie pogotowia kasowego,
- prawidłowość udokumentowania przychodów i rozchodów gotówki w kasie i ujęcia ich w raporcie kasowym,
- prawidłowość prowadzenia raportów kasowych,
- inwentaryzacja druków ścisłego zarachowania (KP, KW, czeków gotówkowych) i ustalenie ich zgodności z zapisami kasjera,
- ustalenie i dopilnowanie przyjęcia na piśmie odpowiedzialności materialnej za powierzony mienie.

Z inwentaryzacji kasy należy sporządzić protokół zawierający m.in.:

- informacje o rzeczywistym stanie środków pieniężnych w kasie, a także o ich stanie wynikającym z ostatnio sporządzonego raportu kasowego,
- określenie ewentualnej różnicy inwentaryzacyjnej;
- ewentualnie także uwagi zespołu spisowego dotyczące ochrony środków pieniężnych, ich zabezpieczenia.

Spis z natury środków trwałych

Celem inwentaryzacji środków trwałych przeprowadzonej w drodze spisu z natury jest:

- ustalenie ich rzeczywistego stanu,
- określenie środków trwałych przeznaczonych

do likwidacji, nieprzydatnych, niewykorzystywanych, zbędnych,

- określenie środków trwałych faktycznie nieużywanych wskutek zaprzestania działalności, na potrzeby której składniki te były używane,
- ujawnienie wykonanych przeróbek, modernizacji,
- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych.

Każdy środek trwały powinien być oznaczony w sposób trwały numerem inwentarzowym, który powinien zawierać:

- nazwę jednostki (skrót),
- nr książki inwentarzowej, w której jest zapisany,
- nr strony w księdze,
- symbol ewidencji ilościowo-wartościowej.

Właśnie jednym z najczęstszych utrudnień w procesie inwentaryzacji środków trwałych jest identyfikacja środków trwałych oraz powiązanie spisanych środków trwałych ze środkami ujętymi w księgach rachunkowych, co w konsekwencji znacznie utrudnia wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych.

PRZYKŁAD

Stosowanie uproszczeń

W przypadku inwentaryzacji środków trwałych można wprowadzić wiele uproszczeń, które nie wpłyną na wyniki, a znacznie przyspieszą prace. Mogą do nich należeć następujące działania:

- dla środków trwałych niskocennych i o charakterze wyposażenia – jednostki realizują jedynie porównanie stanu wynikającego z ewidencji księgową ze stanem rzeczywistym oraz na ustaleniu i wyjaśnieniu stwierdzonych różnic ilościowych,
- dla środków trwałych o charakterze wyposażenia wydanych pracownikom do stałego używania – polega to na sporządzeniu na dzień inwentaryzacji wykazu wydanych pracownikom przedmiotów na podstawie dowodów i ewidencji oraz uzyskaniu potwierdzenia zgodności przez pracownika. Można zastosować też metodę porównania stanu ewidencyjnego z dokumentami zawierającymi pokwitowanie ich pobrania. Z porównania tego należy sporządzić protokół.

Przed przystąpieniem do inwentaryzacji należy przeprowadzić oględziny środków trwałych i pozostałych środków trwałych w używaniu pod względem oznakowania umożliwiającego identyfikację oraz przydatność. Trzeba zlikwidować środki zniszczone, nieprzydatne itp. Szczególną uwagę należy zwrócić na inwentaryzację tzw. niskocennych środków trwałych – czyli tych, które zostały jednorazowo zamortyzowane. Dopóki są one w ewidencji, dopóty powinny być objęte inwentaryzacją. A sama inwentaryzacja to weryfikacja, które z tych środków trwałych należy wyłączyć z ewidencji, ponieważ nie są już użytkowane przez jednostkę.

Ważne

Nazwy stosowane w czasie spisu powinny być takie same jak te w ewidencji.

Obowiązki po zakończeniu spisu

Zakończenie spisów z natury wszystkich inwentaryzowanych tak aktywów polega m.in. na tym, że po wpisaniu do arkusza spisowego ostatniej pozycji, wpisuje się poniżej adnotację: „Zakończono na pozycji”.

Ważne

Dla środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony, oraz dla gruntów właściwą metodą inwentaryzacji jest metoda weryfikacji zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową.

Osoby materialnie odpowiedzialne powinny potem złożyć oświadczenie końcowe, stwierdzające, że nie wnoszą zastrzeżeń do kompletności i poprawności spisu oraz że ujęto w nim wszystkie znajdujące się w rejonie spisowym składniki dokładnie w ich obecności lub z ich udziałem przeliczone, przemierzone i przeważone. Jeżeli osoby te wnoszą określone zastrzeżenia, należy je w tym momencie sprecyzować i zapisać, wraz z ich uzasadnieniem.

W przypadku pól spisowych, w których składniki ewidencjonowane są jedynie wartościowo, zespoły spisowe dokonują wyceny arkuszy spisowych przez wypełnienie w nich również kolumny ceny i wartości oraz przez podsumowanie, czemu służy sporządzenie zestawienia stronic spisu. Ustaloną w wyniku spisu wartość składników znajdujących się w punktach sprzedaży detalicznej lub zakładach gastronomicznych porównuje się z saldem raportu sklepu lub wydruku kasy fiskalnej i dokonuje się tym sposobem wstępnego rozliczenia inwentaryzacji. Umożliwia to ocenę poprawności ewidencji i spisu, kontrolę kilku lub kilkunastu pozycji, których liczbę warto byłoby ponownie sprawdzić, dokonanie powtórnego spisu (przy większych różnicach) bądź dopuszczenie placówki do otwarcia w przypadku stwierdzenia różnic nieistotnych.

Środki trwałe całkowicie umorzone

Nie ma znaczenia, że wartość księgowa netto środków trwałych wynosi zero. Objęcie inwentaryzacją środków trwałych w całości zamortyzowanych umożliwia ich kontrolę oraz rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie za powierzone składniki majątku

Zespół spisowy w czasie spisu majątku obligatoryjnie dokonuje w porozumieniu z osobą materialnie odpowiedzialną oceny przydatności składników majątku służącej do bieżącej działalności. Spisuje się je na oddzielnych arkuszach. W razie stwierdzenia składników zbędnych, nadmiernych, niepełnowartościowych itp. zespół spisowy (lub inny zespół powołany do tego celu) w porozumieniu z komisją inwentaryzacyjną oraz po zasięgnięciu opinii głównego księgowego opracowuje projekt ich wyceny i przedstawia wnioski w sprawie ich zagospodarowania. Te zasady nie dotyczą inwentaryzacji aktywów finansowych. Jedną z ostatnich czynności zespołu spisowego w związku z przeprowadzonym spisem z natury jest opracowanie sprawozdania z przebiegu spisu oraz poczynionych w związku z tym ustaleń i stwierdzeń. Do tego sprawozdania

zespół spisowy dołącza komplet dokumentacji związanej ze spisem, a więc także arkusze spisowe wykorzystane, anulowane i niewykorzystane, protokoły kontroli kasy, rysunki, obmiary, obliczenia i inne materiały pomocnicze, spisy i protokoły wyceny artykułów niepełnowartościowych, nadmiernych i zbędnych, oświadczenia wstępne i końcowe osób odpowiedzialnych materialnie. Sprawozdanie to wraz z załącznikami przekazywane jest przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej. Ostatnią czynnością zespołu spisowego jest zwrócenie osobom materialnie odpowiedzialnym prowadzonej przez nie, lecz zabezpieczonej na czas spisu, ewidencji inwentaryzowanych składników.

Inwentaryzacja metodą potwierdzenia salda

Aktywa niemające postaci materialnej lub powierzone innym jednostkom należy zinwentaryzować drogą potwierdzenia sald. Dzięki tej metodzie można wykryć nieprawidłowości i nadużycia w gospodarce finansowej. Inwentaryzację w formie potwierdzenia salda stosuje się do:

- aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej,
- należności, w tym udzielonych pożyczek, oprócz należności wątpliwych i spornych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych,
- powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów.

Ważne zasady dotyczące tej metody to:

- W wypadku środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych oraz papierów wartościowych – uzgodnienie salda na dzień bilansowy odbywa się na podstawie dokumentu otrzymanego z banku prowadzącego dany rachunek lub od jednostki, w której są przechowywane papiery wartościowe.
- Dla należności (w tym z tytułu udzielonych pożyczek) – obowiązek uzgodnienia stanu

salda spoczywa na wierzycielu. Wysła on do swoich dłużników wypełniony druk „Potwierdzenie salda”. W razie wystąpienia rozbieżności sald wyjaśnia przyczyny ich powstania.

- Dla powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów – obowiązek inwentaryzacji spoczywa zarówno na właścicielu, który powinien wysłać pismo o potwierdzeniu salda, jak i na użytkowniku tych składników, który powinien spisem z natury objąć również składniki niestanowiące jego własności.

Inwentaryzacja w formie uzyskania potwierdzenia sald nie dotyczy należności:

- z tytułów publicznoprawnych,
- spornych i wątpliwych,
- od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, na przykład osób fizycznych prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Potwierdzenie salda spełnia różnorodne funkcje:

- weryfikuje realność rozrachunków, środków pieniężnych wykazywanych w księgach rachunkowych jednostki gospodarczej,
- przypomina dłużnikom o występujących saldach i konieczności ich zapłaty, wspomaga więc windykację należności,
- informuje o stanie prawnym kontrahentów, ujawnia dłużników w stanie likwidacji działalności, dłużników, którzy zawiesili działalność bądź zaniechali jej prowadzenia,
- ujawnia należności wątpliwe i sporne,
- pozwala wykryć nieprawidłowości i nadużycia w gospodarce finansowej, na przykład można wykryć kwoty wyprowadzone z przedsiębiorstw przez nieuczciwych pracowników, zapłaty kwot za faktury na niewłaściwe, na przykład prywatne konta, zapłaty w zawyżonej lub zaniżonej wysokości.

Zasadą jest, że z inicjatywą potwierdzenia salda występuje wierzyciel. Wyjątek stanowią banki, które z reguły bez wezwania właścicieli kont przysyłają pismo z informacją o wysokości

środków na rachunkach bankowych i o wysokości kredytów do spłaty.

Pierwszym etapem związanym z inwentaryzacją należności jest zweryfikowanie prawidłowości stanu należności wykazanego w księgach rachunkowych. Dlatego też przed wystąpieniem do dłużnika o potwierdzenie salda należy zweryfikować ewidencję księgową, na przykład:

- wyksięgować salda groszowe oraz wynikające z zaokrągleń,
- wyksięgować należności przedawnione i nieściągalne,
- naliczyć należne odsetki od przeterminowanych należności (jeżeli jednostka zamierza ich dochodzić).

Po zweryfikowaniu ewidencji przystępuje się do sporządzenia druków potwierdzenia salda. Druk potwierdzenia salda sporządza się przynajmniej w dwóch egzemplarzach z prośbą o jego potwierdzenie. Kontrahent powinien potwierdzić saldo, jeżeli zgadza się z tytułem zobowiązania oraz jego wysokością.

W sytuacji gdy dłużnik nie zgadza się z tytułem i/lub kwotą zobowiązania, powinien podać kwotę niezgodności oraz saldo figurujące w jego księgach i w miarę możliwości wyjaśnić przyczynę. Jeżeli wierzyciel, czyli inicjator potwierdzenia salda akceptuje wyjaśnienia kontrahenta, to powinien skorygować własne księgi, a jeżeli nie, to powinien dalej dążyć to uznania wysokości swojego salda przez kontrahenta, przedkładając w załączeniu dokumenty, z których wynika to saldo. Jeżeli nie można uzyskać potwierdzenia, dane saldo należy zinwentaryzować drogą weryfikacji.

Dopuszczalne są różne techniczne sposoby potwierdzenia salda. Może to się odbyć listownie, faksem, elektronicznie, a nawet telefonicznie. Każda z tych form ma swoje wady i zalety, na przykład istotne znaczenie ma czas od momentu inicjacji do momentu potwierdzenia. Najmniej wiarygodną formą jest oczywiście telefoniczne potwierdzenie salda. Dlatego potwierdzenia sald najczęściej są wysyłane do kontrahentów pocztą

i tą drogą są otrzymywane odpowiedzi, co niestety nie przyspiesza procedury inwentaryzacji należności. W związku z tym dobrze jest rozpocząć procedurę potwierdzania sald jak najwcześniej, aby do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego jak najwięcej sald było potwierdzonych. Brak potwierdzenia salda przez dłużnika oznacza saldo niepotwierdzone. W związku z tym należy dokonać inwentaryzacji takiej należności drogą weryfikacji realnej wartości należności. Ponieważ nie ma przepisów umożliwiających tzw. milczące potwierdzenie salda, jednostka powinna dołożyć starań, by spełnić obowiązki nałożone przez ustawodawcę.

Dokument „Potwierdzenie salda” powinien zawierać następujące elementy:

- nazwę i adres firmy, do której kierowane jest potwierdzenie (adresata),
- dane wystawcy (nadawcy),
- datę wystawienia,
- numer faktury (faktur) oraz datę jej wystawienia,
- kwotę transakcji,
- dzień, na który należy potwierdzić saldo,
- pieczęć i podpis wystawcy,
- miejsce na pieczęć i podpis potwierdzającego saldo,
- miejsce na ewentualną adnotację o niezgodności salda.

Dodatkowe wskazówki dotyczące inwentaryzacji metodą potwierdzenia salda:

- Jednostka gospodarcza powinna wysłać potwierdzenia sald do wszystkich odbiorców niezależnie od ich liczby, czyli nie ma możliwości zastosowania uproszczeń na przykład w sytuacji bardzo dużej liczby kontrahentów.
- Ustawa o rachunkowości nie zobowiązuje dłużników do wysyłania potwierdzeń sald zobowiązań. Artykuł 26 ust. 1 pkt 2 UoR stanowi wyłącznie o potwierdzeniach sald należności. W związku z tym z inicjatywą potwierdzenia stanu należności występuje wierzyciel. W tym celu, jak już określono, wierzyciel wysłał dłużnikowi na piśmie potwierdzenie salda należności. Kontrahent potwierdza (na piśmie) to saldo lub

zgłasza zastrzeżenia (na piśmie). W ten sposób zostanie zinwentaryzowana zarówno należność u wierzyciela, jak i zobowiązanie u dłużnika. Jeśli jednostka będąca wierzycielem nie wystąpi z inicjatywą potwierdzenia stanu swoich należności, dłużnik nie ma ustawowego obowiązku występowania z taką inicjatywą. Warto jednak podkreślić, że UoR nie zabrania dłużnikowi wystąpić o potwierdzenie wysokości zobowiązania, gdyż według art. 26 ust. 1 pkt 3 UoR jednostka jest zobowiązana do inwentaryzacji zobowiązań w formie porównania danych wynikających z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników. Dlatego też jednostki powinny ujmować salda swoich zobowiązań do protokołów porównań ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji. Jeżeli jednostka posiada potwierdzenie salda zobowiązania przez wierzyciela, wymienia je w protokole jako główny lub jedyny dokument potwierdzający realność, poprawność i wiarygodność salda.

- Warto potwierdzać salda zerowe, gdyż umożliwia to nie tylko spełnienie obowiązku ustawowego, ale stanowi także istotną informację dla kontrahentów o uregulowaniu rozrachunków, szczególnie w sytuacji gdy występuje duża liczba transakcji z danym kontrahentem, a kwoty się powtarzają.
- Ustawa o rachunkowości nie precyzuje, w jakiej formie (tradycyjnej, elektronicznej) potwierdzenia sald mają być uzyskiwane. Większe znaczenie w tym zakresie ma prawo zwyczajowe. Należy jednak podkreślić, że zastąpienie papierowego potwierdzenia salda informacją elektroniczną wymaga uzupełniania takiego dokumentu o identyfikator umożliwiający bezsporne potwierdzenie odbiorcy i wystawcy korespondencji np. o podpis elektroniczny. Weryfikacja polega na sprawdzeniu poprawności sald poszczególnych należności uznanych za sporne lub wątpliwe, wykazanych w księgach rachunkowych, z odpowiednimi dokumentami, takimi jak pozwy sądowe, wyroki sądowe itp. Weryfikując dokumenty oraz porównując je z danymi ewidencji, należy poddać ocenie

zasadność, realność i poprawność wyceny tych operacji oraz dokonać ich ewentualnej korekty. Przeprowadzona weryfikacja powinna być udokumentowana protokołem weryfikacji.

Ważne

Jeżeli jednostka nie uzyska potwierdzenia salda, przyjmuje się, że dany składnik nie jest poprawnie zinwentaryzowany. Należy wówczas poinformować jednostkę, a jeśli nie przyniesie to efektów, dokonać inwentaryzacji w formie weryfikacji.

Osoby odpowiedzialne za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą uzgodnienia sald sporządzają protokół. Opisują w nim przeprowadzone czynności oraz wszelkie rozbieżności, które wystąpiły między stanem w księgach rachunkowych jednostki a stanem podanym przez kontrahentów. W wypadku potwierdzenia sald na dzień wcześniejszy niż dzień bilansowy należy zweryfikować zmiany należności między dniem potwierdzenia a dniem bilansowym, co ma szczególne znaczenie dla badania sprawozdania finansowego. Do podstawowych przyczyn powodujących różnice inwentaryzacyjne w zakresie składników majątku inwentaryzowanych w formie potwierdzenia sald należy zaliczyć:

- 1) zagubienie dowodu księgowego dokumentującego powstanie należności i zobowiązania przez jedną ze stron,
- 2) błędy księgowe związane z niepoprawnym zaksięgowaniem operacji gospodarczych,
- 3) błędy arytmetyczne dotyczące na przykład niewłaściwie wpisanych kwot do ksiąg rachunkowych,
- 4) różny moment ujęcia dowodów księgowych w księgach rachunkowych, na przykład u jednej ze stron dokonano zaksięgowania pod datą 28 listopada, a u drugiej 1 grudnia, natomiast potwierdzenie sald jest wymagane pod datą 30 listopada,
- 5) różna wartość wierzytelności u wierzyciela i dłużnika spowodowana na przykład naliczeniem odsetek,
- 6) celowe pominięcie należności lub zobowiązań w księgach rachunkowych związane z nadużyciami przez pracowników w danej jednostce gospodarczej.

Tak samo jak w przypadku innych składników aktywów i pasywów, zgodnie z art. 27 ust. 2 UoR, niezależnie od przyczyn i sposobu ustalenia różnic, trzeba je wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku, na który przypadał termin inwentaryzacji, czyli powinno się doprowadzić stan aktywów i zobowiązań wykazywany w bilansie do ich realnych wielkości, co potwierdzone jest w dokumentacji inwentaryzacyjnej.

Na koniec warto zaznaczyć, że wyniki uzyskane w toku inwentaryzacji należności dostarczają cennych informacji na potrzeby dokonania odpisów aktualizujących wątpliwe należności. Zgodnie z art. 35b UoR wartość należności aktualizuje się, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do:

- 1) należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub upadłości – do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym,
- 2) należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o upadłość, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności,
- 3) należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności,
- 4) należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania,

- 5) należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności.

Odpis aktualizujący ujmujemy w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych w korespondencji z kontem „Odpisy aktualizujące rozrachunki”. Potwierdzenie salda musi być dokonane przez osobę uprawnioną do reprezentowania podmiotu.

Należy zaznaczyć, że nie zalicza się do należności lub roszczeń należności przedawnionych, umorzonych lub nieściągalnych. Przedawnienie oznacza, że jednostka nie ma możliwości prawnego dochodzenia należności, gdyż minął określony czas, który generalnie wynosi 10 lat (art. 118 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r. nr 16, poz. 93 ze zm., dalej: kc), jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, na przykład:

- roszczenia związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przedawniają się z upływem 3 lat (art. 118 kc),
- roszczenia wynikające z umowy o dzieło przedawniają się z upływem 2 lat od daty oddania dzieła (art. 646 kc).

Warto podkreślić, że bieg przedawnienia może być przerwany przez:

- każdą czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw lub egzekwowania roszczeń bądź przed sądem polubownym, przedsięwziętą bezpośrednio w celu dochodzenia, ustalenia, zaspokojenia lub zabezpieczenia (art. 123 kc);
- uznanie roszczenia przez osobę, przeciwko której roszczenie przysługuje, poprzez potwierdzenie salda przez osoby upoważnione. Zaznaczyć też trzeba, że potwierdzenie salda uznaje się w praktyce Sądu Najwyższego za niewłaściwe uznanie długu, powodujące przerwanie terminu przedawnienia (wyrok Sądu Najwyższego z 23 sierpnia 2001 r., sygn.

akt II CKN 103/99, LEX nr 52371). Potwierdzenie salda spełnia warunki uznania niewłaściwego. Jest ono nie tylko oświadczeniem wiedzy, ale też woli. W konsekwencji trzeba przyjąć, że w rozumieniu art. 123 § 1 pkt 2 kc uznaniem, które powoduje przerwę biegu przedawnienia, jest każde stwierdzenie istnienia długu skierowane do wierzyciela, niezależnie od tego, jaki charakter prawny mu nadać: czy uznania właściwego, czy niewłaściwego. Zdaniem Sądu Najwyższego nie ma znaczenia, czy dłużnik zdaje sobie sprawę ze skutków potwierdzenia salda. Jest jednak ważne, aby potwierdzenie salda dokonane było przez osobę uprawnioną do reprezentowania podmiotu.

Ważne

Inwentaryzacja jest przeprowadzana, nawet gdy składniki majątku są powierzone innym podmiotom.

Powierzone kontrahentom własne składniki aktywów, np. towary w celu sprzedaży, środki trwałe w celu używania, inwentaryzuje się drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic (art. 26 ust. 1 pkt 2 UoR). Towary przekazane kontrahentom, np. do sprzedaży, przerobu, przechowywania, należy więc zinwentaryzować drogą uzyskania od kontrahenta potwierdzenia salda figurującego w księgach rachunkowych jednostki.

PRZYKŁAD

Inwentaryzacja powierzonego majątku

Spółka będąca leasingodawcą komputerów przekazała swoim kontrahentom 150 jednostek komputerowych na podstawie umów leasingu operacyjnego. Powinna otrzymać od nich listę tego sprzętu wraz z informacjami o jego stanie. Jeśli kontrahent nie będzie takich informacji przesyłał, należy zwrócić się do niego o takie dane.

Potwierdzenie salda z bankiem

Inwentaryzacja środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych polega na uzyskaniu od banków potwierdzeń prawidłowości stanu wykazanego w księgach rachunkowych jednostki. Przy czym zasadą jest, że stroną inicjującą uzgodnienie tego stanu jest bank. Otrzymany z banku dokument zawiera zazwyczaj informację o saldzie danego rachunku jednostki prowadzonego przez bank, w tym na ogół również informację o saldach zerowych i rachunkach zamkniętych.

Przesłane przez bank potwierdzenie salda powinno być przez jednostkę sprawdzone pod względem jego zgodności z księgami rachunkowymi. W sytuacji wystąpienia rozbieżności należy je wyjaśnić. Gdyby bank nie przesłał odpowiedniego dokumentu informującego o stanie salda, jednostka powinna sama wystąpić z prośbą o potwierdzenie salda, np. drogą wysłania do banku pisma o odpowiedniej treści.

Ważne

Uzyskanie dokumentu potwierdzającego stan konta bankowego nie wymaga wystąpienia jednostki do banku, gdyż to bank powiadamia swoich klientów (z własnej inicjatywy) o stanie sald figurujących w jego księgach rachunkowych na ostatni dzień roku obrotowego (31 grudnia). Powiadomienie takie stanowi dowód uzgodnienia sald.

Porównanie zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją

Inwentaryzacja tą metodą polega na porównaniu danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Chodzi tu przede wszystkim o urealnienie sald wykazywanych w księgach rachunkowych oraz wyeliminowanie sald nieistniejących w praktyce.

Weryfikacja zapisów w księgach rachunkowych to trzecia metoda inwentaryzacji. Jest ona przewidziana dla wszystkich składników aktywów i pasywów, których nie można (z różnych

powodów) zinwentaryzować metodą spisu z natury lub potwierdzenia salda.

Weryfikację powinno się przeprowadzić w terminie umożliwiającym ujęcie jej wyników w sprawozdaniu finansowym. Z art. 26 ust. 3 pkt 1 UoR nie wynika jednoznacznie, że inwentaryzacja metodą weryfikacji powinna być przeprowadzona między początkiem IV kwartału a 15. dniem następnego roku. Jednak w tym przepisie istnieje odniesienie, po pierwsze, do inwentaryzacji aktywów z wyjątkami. A po drugie, przepis ten mówi o ustaleniu stanu przez dopisanie lub odpisanie przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń) od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda. Zatem odnosi się bezpośrednio do dwóch pierwszych metod inwentaryzacji.

W praktyce jednak najwygodniej jest zaplanować inwentaryzację metodą drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników na ostatni kwartał roku obrotowego. Umożliwi to przede wszystkim dużą zbieżność z danymi na koniec roku. Poza tym trzeba pamiętać, że w wielu przypadkach te składniki, które planowaliśmy inwentaryzować np. metodą potwierdzenia salda, w istocie jesteśmy zmuszeni inwentaryzować metodą weryfikacji. Tak jest na przykład w odniesieniu do należności, gdy kontrahenci milczą i nie odsyłają nam potwierdzeń salda.

W drodze weryfikacji poprzez porównanie danych znajdujących się w księgach rachunkowych z danymi wynikającymi z innych dokumentów inwentaryzuje się w szczególności:

- wartości niematerialne i prawne,
- grunty i środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (np. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu; prawa takie są inwentaryzowane tą metodą po raz pierwszy, począwszy od 2009 roku, wcześniej był wymagany spis z natury),
- materiały w drodze i dostawy niefakturowane,
- środki pieniężne w drodze,
- należności sporne i wątpliwe,

- rozrachunki publicznoprawne,
- należności i zobowiązania z pracownikami,
- należności i zobowiązania z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych,
- zobowiązania wobec dostawców,
- rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne,
- kapitały własne,
- fundusze specjalne,
- udziały w spółkach kapitałowych,
- rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów,
- środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń wchodzących w ich skład,

- składniki aktywów, dla których w ramach regulacji ustawy przewidziano inwentaryzację raz na cztery lub raz na dwa lata,
- wszystkie inne niewymienione powyżej składniki aktywów i pasywów, dla których UoR nie przewiduje inwentaryzacji metodą potwierdzenia salda lub spisu z natury.

Metodą porównania zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją inwentaryzujemy wiele często różniących się od siebie pozycji aktywów i pasywów. Poniższa tabela zawiera zestawienie celów i metod stosowanych przy weryfikacji.

Tabela. Sposób przeprowadzania inwentaryzacji

Inwentaryzowana pozycja	Sposób przeprowadzenia prac
Wartości niematerialne i prawne	Weryfikacja stanu księgowego przez sprawdzenie prawidłowości udokumentowania poszczególnych tytułów praw majątkowych, sprawdzenie wysokości i terminowości odpisów umorzeniowych, a zwłaszcza zgodności z okresami amortyzacji; wykorzystuje się tu protokoły przyjęcia i likwidacji wartości niematerialnych i prawnych
Środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony	Porównanie danych księgowości z odpowiednimi dokumentami – OT, dokumenty będące podstawą naliczenia amortyzacji
Grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości	Porównanie danych księgowości z odpowiednimi dokumentami (wyciąg z ksiąg wieczystych, umowa o oddanie w użytkowanie wieczyste)
Środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń wchodzących w ich skład	Szczegółowe sprawdzenie zapisów na kontach analitycznych i uzgodnień wysokości nakładów oraz realności z wydziałem merytorycznym
Środki pieniężne w drodze	Skonfrontowanie danych otrzymanych od placówek handlowych i raportów kasowych z wpłatami wykazanymi na wyciągach bankowych. Środki pieniężne w drodze to bowiem wartość niewpłaconych jeszcze do banku kwot albo kwot przesuwanych między kasami jednostki (rzadziej)
Materiały (towary) w drodze i dostawy niefakturowane	Sprawdzenie, czy wykazane stany materiałów (towarów) w drodze wynikają z otrzymanych faktur niepotwierdzonych jeszcze dokumentami PZ. Należy zbadać realność dostaw niefakturowanych. Inwentaryzację tą metodą należy przeprowadzić nie tylko na dzień bilansowy, ale także na dzień przeprowadzania inwentaryzacji odpowiednio materiałów i towarów. Wartości tych pozycji mogą bowiem wpłynąć na prawidłowość stanów towarów i materiałów
Należności i zobowiązania z pracownikami	Sprawdzenie, czy saldo wynika z niewypłaconych list płac z ostatniego miesiąca i wynagrodzeń niepodjętych w terminie wypłaty, oraz stwierdzenie, czy nie zawiera kwot przedawnionych
Należności i zobowiązania z osobami nieprowadzącymi ksiąg rachunkowych	Sprawdzenie faktur i dowodów zapłaty, ujęcie not odsetkowych
Należności sporne i wątpliwe	Sprawdzenie wszystkich tytułów należności i roszczeń dochodzonych z powództwa cywilnego oraz tych, co do których kontrahenci zgłosili odmowę zapłaty. W stosunku do należności skierowanych na drogę postępowania sądowego trzeba uzyskać informacje o etapie prowadzonych spraw sądowych od radcy prawnego czy innej osoby prowadzącej obsługę prawną firmy lub od komornika. Należy też sprawdzić, czy należność nie jest przedawniona

Inwentaryzowana pozycja	Sposób przeprowadzenia prac
Rozrachunki publicznoprawne	– Uzgodnienie wysokości dokonanych wpłat lub otrzymanych środków oraz szczegółowe wykazanie realności istniejących sald, – porównanie danych z ksiąg z deklaracjami (PIT, CIT, VAT, DRA, deklaracjami dotyczącymi podatku od nieruchomości i innymi dokumentami, w zależności od tytułu należności czy zobowiązania)
Zobowiązania wobec dostawców	Sprawdzenie faktur i dowodów zapłaty, ujęcie not odsetkowych; należy wykorzystać otrzymane od kontrahentów prośby o potwierdzenie salda
Roszczenie z tytułu niedoborów i szkód, rozliczenia nadwyżek i roszczenia sporne	Sprawdzenie zasadności ich wykazania i prawidłowości wyceny
Rozliczenia międzyokresowe czynne	Sprawdzenie wielkości tych kosztów z ich dokumentacją oraz weryfikacja sposobu ich rozliczenia, mając na uwadze zasadę współmierności przychodów i kosztów oraz uregulowania zawarte w art. 6 ust. 2 i art. 39 ust. 1 UoR; należy sprawdzić także realność tytułów, ich wysokość oraz prawidłowość odpisywania
Rozliczenia międzyokresowe bierne	Sprawdzenie zasadności ich zarachowania w koszty bieżącego okresu oraz zgodności z art. 6 ust. 2 i art. 39 ust. 2 UoR; należy sprawdzić także realność tytułów, ich wysokość oraz prawidłowość odpisywania
Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Sprawdzenie dokumentacji źródłowej poszczególnych tytułów, która była podstawą do ujęcia ich w księgach rachunkowych; należy sprawdzić także realność tytułów, ich wysokość oraz prawidłowość odpisywania
Kapitały własne, w szczególności kapitał podstawowy	Analiza zapisów w księdze udziałów, porównanie z wyciągiem z KRS, aktem notarialnym, analiza dokumentów potwierdzających wniesienie dopłat do kapitałów, porównanie również z innymi dokumentami zwiększającymi lub zmniejszającymi ich wartość, np. uchwały organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego
Udziały w spółkach kapitałowych	Zweryfikowanie ich stanu księgowego przez sprawdzenie prawidłowości udokumentowania poszczególnych tytułów praw majątkowych
Rezerwy	Weryfikacja zmian ich stanu (zwiększenia, zmniejszenia) w minionym roku w świetle obowiązujących przepisów
Fundusze specjalne	Weryfikacja zmian ich stanu (zwiększenia, zmniejszenia) w minionym roku w świetle obowiązujących przepisów regulujących wysokość tych funduszy

Inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz ich weryfikacji dokonują zazwyczaj służby finansowo-księgowe jednostki. Jeśli to jest możliwe, warto, by weryfikację salda danego składnika majątku przeprowadzał inny pracownik księgowości niż ten, który prowadzi jego ewidencję. W praktyce często jednak należy zaangażować do tych prac także inne osoby, w szczególności rzeczoznawców bądź specjalistów technicznych do tego rodzaju prac. Dotyczy to przede wszystkim zagadnień związanych z inwentaryzacją środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz zagadnień związanych z utratą

przez nie wartości oraz ich amortyzacją. Także przy inwentaryzacji należności lub zobowiązań wskazany jest udział radcy prawnego – szczególnie jeśli są to roszczenia sporne.

Inwentaryzacji metodą weryfikacji

Ze względu na zróżnicowany charakter tej grupy nacisk w czasie inwentaryzacji powinien być położony na nieco inne zagadnienia w przypadku wartości firmy, zakończonych prac rozwojowych czy też pozostałych wartości niematerialnych i prawnych. Celem inwentaryzacji w tym wypadku jest sprawdzenie, czy posiadane

przez jednostkę dokumenty potwierdzają istnienie poszczególnych składników tej grupy aktywów, ich wiarygodność i poprawność wyceny. A zatem trzeba porównać salda z bilansu otwarcia z zestawieniem obrotów i sald, które było podstawą sporządzenia zatwierdzonego bilansu za ubiegły rok obrotowy. W ten sposób sprawdzimy, czy żaden składnik nie został pominięty w księgach rachunkowych bieżącego roku oraz czy poprawnie przeniesiono do ksiąg tego roku wartość początkową i umorzenie poszczególnych składników. Następnie trzeba porównać posiadaną dokumentację, czyli na przykład umowy licencyjne, umowy zakupu, z zapisami w księgach rachunkowych. W tym wypadku chodzi o stwierdzenie, czy słusznie zakwalifikowano poszczególne składniki majątku do wartości niematerialnych i prawnych, czy nie wygasło prawo pozwalające zakwalifikować dany składnik majątku do wartości niematerialnych i prawnych, czy poprawnie określono wartość początkową danego składnika.

Niezbędne jest też zweryfikowanie realnej wartości składników wartości niematerialnych i prawnych. Oznacza to sprawdzenie prawidłowości amortyzowania i zasadności dokonania odpisów aktualizujących, przeanalizowanie zapisów dotyczących przychodów i rozchodów poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych.

Środki trwałe w budowie

Szczególną uwagę należy zwrócić na inwentaryzację pozycji środków trwałych w budowie. Pozwala ona stwierdzić, czy:

- wszystkie faktury dotyczące budowy zostały ujęte na koncie „Środki trwałe w budowie”,
- w nakładach na budowę środków trwałych nie ujęto kosztów niemających związku z budową, modernizacją, np. kosztów remontu,
- na wszystkie obiekty, których budowę zakończono (sporządzono protokół odbioru końcowego), wystawiono dowód OT i wprowadzono na stan środków trwałych,
- zostały właściwie udokumentowane i zewidencjonowane wszystkie koszty poniesione

na realizację budowy środków trwałych we własnym zakresie,

- na koncie „Środki trwałe w budowie” nie występują nakłady na obiekty zaniechane,
- naliczono i ujęto w księgach rachunkowych należne za okres realizacji budowy odsetki od kredytów, pożyczek, różnice kursowe,
- stan zaliczek na budowę środków trwałych jest aktualny, uzgodniony, nieprzedawniony,
- wszystkie sprawy sporne wynikłe w procesie prowadzenia budowy środków trwałych zostały wyjaśnione, a ich skutki ujęto w ewidencji księgowej,
- nie nastąpiła trwała utrata wartości – w tym celu jednostka może dokonać wyceny we własnym zakresie lub zlecić jej wykonanie rzeczoznawcy.

Ważne

Inwentaryzacją metodą weryfikacji nie obejmujemy maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie. One bowiem są inwentaryzowane metodą spisu z natury.

Zobowiązania

Dłużnik nie musi pierwszy występować do wierzyciela z inicjatywą uzgodnienia wzajemnych rozrachunków. Ma on natomiast obowiązek czynnie uczestniczyć w inwentaryzacji przeprowadzanej drogą potwierdzenia (uzgodnienia sald). A to oznacza, że dłużnik obowiązany jest sprawdzić, czy saldo wykazane w otrzymanym od wierzyciela piśmie wynika z jego ksiąg. Gdy nie ma żadnych rozbieżności, dłużnik na otrzymanych od wierzyciela egzemplarzach potwierdzeń sald zamieszcza adnotację o treści np. „Saldo zgodne” i po podpisaniu przez uprawnioną osobę odsyła jeden egzemplarz wierzycielowi. W takim wypadku odesłane potwierdzenie sald jest bardzo ważnym dokumentem w weryfikacji. Jeśli saldo wykazane w piśmie wierzyciela nie zgadza się ze stanem księgowym dłużnika, zamieszcza on na otrzymanych potwierdzeniach sald adnotację „Saldo niezgodne”, wskazując

rozbieżności, odsyła jeden egzemplarz wierzytelności. Rozpoczyna się w ten sposób proces wyjaśniania rozbieżności (drogą telefoniczną, korespondencyjną), który powinien trwać tak długo, aż dojdzie do wzajemnego uzgodnienia sald. Przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze weryfikacji należy udokumentować, sporządzając na okoliczność jej przeprowadzenia protokół.

Rozliczenia międzyokresowe

Na dzień bilansowy wszystkie pozycje czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów obejmuje się inwentaryzacją w drodze weryfikacji. Tytuły rozliczeń, które są już nieaktualne lub których aktywowanie nie znajduje dalej uzasadnienia, jak na przykład rozliczanie w czasie kosztów ubezpieczenia sprzedanego już samochodu czy rozwiązana przed terminem umowa dzierżawy, powinny być na dzień bilansowy spisane w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych, zapisem:

- Wn „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Podobnie należy z ksiąg rachunkowych wyeliminować bezzasadne czy nadmierne tytuły rozliczeń międzyokresowych biernych, np. rezerw na niezafakturowane koszty i świadczenia.

Ujęcie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

Po przeprowadzeniu spisów z natury, szczególnie zapasów, konieczna jest wycena tych składników. Jej przeprowadzenie zarządza główny księgowy po otrzymaniu od przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej arkuszy spisowych z kompletem pozostałych dokumentów inwentaryzacyjnych.

Wyceny tej dokonuje się drogą przemnożenia spisanych na arkuszach ilości poszczególnych składników przez cenę stosowaną w księgowości do ich ewidencji. W przypadku składników nieobjętych ewidencją przyjmuje się cenę z ostatniej faktury, cenę średnią lub ustaloną w drodze szacunku, kierując się warunkami rynkowymi, ceną sprzedaży netto, wartością godziwą itp.

Z zasady wyceny dokonuje się wg cen, po których aktywa były nabywane, lub kosztów wytworzenia, także tych planowanych. Wartości te wynikają z ewidencji księgowej.

Ważne

W przypadku inwentaryzacji w placówkach handlu detalicznego wycena może być dokonywana na arkuszach spisowych. Jest ona wtedy przeprowadzana na podstawie cen detalicznych widniejących na towarach.

Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w sposób następujący:

- 1) środki trwałe w budowie – w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu utraty wartości,
- 2) środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – według cen nabycia, kosztu wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych) pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
- 3) rzeczowe składniki aktywów obrotowych – według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy,
- 4) udziały w innych jednostkach oraz inne inwestycje zaliczone do aktywów trwałych – według cen nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej,
- 5) inwestycje krótkoterminowe – według ceny (wartości) rynkowej albo według ceny nabycia zależnie od tego, która z nich jest niższa, a krótkoterminowe inwestycje, dla których nie istnieje aktywny rynek, według wartości godziwej określonej w inny sposób,
- 6) należności i udzielone pożyczki – w kwocie wymagalnej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności,
- 7) zobowiązania – w kwocie wymaganej 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,

- 8) rezerwy – w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości,
- 9) kapitały (fundusze) własne oraz pozostałe aktywa i pasywa – w wartości nominalnej.

Po dokonaniu wyceny zinwentaryzowanych składników aktywów ustala się dla nich różnice inwentaryzacyjne przez porównanie stanów ewidencyjnych ze stanami z natury wynikającymi z arkuszy inwentaryzacyjnych, kierując się następującymi regułami:

- W przypadku składników ewidencjonowanych ilościowo-wartościowo lub ilościowo punktem wyjścia ustalenia różnic inwentaryzacyjnych są rozbieżności ilościowe, natomiast w przypadku składników ewidencyjnych tylko wartościowo, np. towary w detalu i gastronomii, różnice inwentaryzacyjne ustalane są jedynie wartościowo.
 - Dla składników nieobjętych ewidencją w ogóle z reguły nie ustala się różnic inwentaryzacyjnych, gdyż przyjęto tego typu upraszczające założenie, przy stosowaniu takiego rozwiązania, kierując się małą podatnością danego składnika na kradzież, malwersacje itp. Jednak czasami i dla takich składników ustala się różnice inwentaryzacyjne, kierując się danymi wynikającymi spoza ksiąg rachunkowych, np. normami zużycia surowców i materiałów, zapisami dokumentacji produkcyjnej (wartościowej), w tym zleceń produkcyjnych itp.
- Ilościowe (później wycenione) lub ilościowo-wartościowe różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w zestawieniach zbiorczych spisów z natury lub w zestawieniach różnic inwentaryzacyjnych bądź w odpowiednich tabulogramach (wydrukach) komputerowych, umożliwiających powiązanie poszczególnych pozycji arkuszy spisowych z właściwymi pozycjami zestawień zbiorczych spisów z natury, zestawień różnic inwentaryzacyjnych, tabulogramów itp., a potem ustalenie łącznej wartości niedoborów i nadwyżek,

z podziałem na rejony spisowe konta syntetyczne, analityczne konta pomocnicze itp.

W pierwszej kolejności należy wyeliminować tzw. różnice pozorne. Nie są to różnice inwentaryzacyjne, lecz nieprawidłowości, które powstały z powodu:

- nieczytelności dowodu źródłowego,
- zagubienia dowodu źródłowego,
- błędów arytmetycznych,
- pominięcia pozycji na arkuszu spisu,
- niewłaściwego zakwalifikowania składnika majątkowego,
- błędów w liczeniu, mierzeniu, ważeniu w czasie spisu,
- pominięcia niektórych składników majątkowych,
- podwójnego ujęcia spisem tych samych składników majątkowych,
- nieudokumentowanego wydania określonych przedmiotów,
- podwójnego zaksięgowania tego samego dowodu.

Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne mogą wystąpić jako przykłady:

- niedoborów inwentaryzacyjnych, gdy stan ewidencyjny jest wyższy od rzeczywistego,
 - nadwyżek inwentaryzacyjnych, gdy stan ewidencyjny jest niższy od rzeczywistego,
 - szkód, gdy nastąpiła częściowa lub całkowita utrata użyteczności (wartości użytkowej) i przydatności danych składników, natomiast różnice ilościowe nie wystąpiły. W takich wypadkach z reguły następuje obniżenie lub utrata również wartości pieniężnej składników.
- Warto zaznaczyć, że nadwyżki dzielą się na:
- rzeczywiste, które po sprawdzeniu przyjmowane są do ewidencji zapasów lub zaliczane do pozostałych przychodów operacyjnych,
 - pozorne – stosownie do stwierdzonej przyczyny powstania, zostają sprostowane,
 - wynikające z błędów przy wydawaniu podobnych asortymentów.

Zależnie od przyczyn powstania, wysokości oraz innych okoliczności podawanych w wyjaśnieniach osób odpowiedzialnych materialnie, stwierdzeń

zespołów spisowych, opinii ekspertów i rzeczoznawców, a także stanowiska komisji inwentaryzacyjnej, niedobory mogą być zakwalifikowane jako:

- ubytki naturalne,
- niedobory pozorne,
- niedobory niezawinione przez pracowników odpowiedzialnych materialnie,
- niedobory zawinione, które będą przez jednostkę dochodzone celem wyegzekwowania ich równowartości lub innej rekompensaty od osób, które je spowodowały.

Wymienione wyżej niedobory nie będą przedmiotem dochodzenia, procesów, egzekucji itp., a co najwyżej jednostka zastosuje wobec osób winnych inne środki oraz poczyni starania w kierunku uniknięcia niedoborów w przyszłości.

Niedobory niezawinione to niedobory wynikające z przyczyn niezależnych od pracowników odpowiedzialnych za mienie, a w szczególności:

- 1) spowodowane wypadkami losowymi,
- 2) mieszczące się w granicach ustalonych norm ubytków naturalnych, wynikające ze zmniejszenia się zapasów z powodu ich właściwości fizykochemicznych (np. wysychania, ulatniania, parowania, topnienia, rozważania, rozlewania) lub innych niezawinionych okoliczności związanych z magazynowaniem, transportem oraz przyjmowaniem i wydawaniem materiałów,
- 3) kompensowane z nadwyżkami,
- 4) inne niedobory powstałe z przyczyn uzasadniających zwolnienie od odpowiedzialności osób materialnie odpowiedzialnych.

Niedobory zawinione natomiast to niedobory, które powstały z winy osoby odpowiedzialnej za powierzone jej mienie, a w szczególności gdy osoba ta nie dołożyła starań i nie wykazała pełnej troski o całość powierzonego jej mienia. Niedobory zawinione przez osobę odpowiedzialną za powierzone jej mienie mogą wystąpić ponadto jako spowodowane udowodnionym przywłaszczeniem składnika majątku lub jego zniszczeniem oraz:

- w razie zaginięcia lub zagubienia,
- w razie kradzieży mienia nienależycie zabezpieczonego,

- w przypadku niemożliwości udowodnienia, gdzie brakujący przedmiot się znajduje,
- w sytuacji niepodjęcia we właściwym czasie odpowiednich kroków zmierzających do odzyskania wypożyczonego przedmiotu, jak też
- wywołane innymi przyczynami, które nie spełniają warunków zezwalających na zaliczenie ich do niedoborów niezawinionych.

W efekcie przeprowadzonej weryfikacji komisja inwentaryzacyjna na zwołanym w tym celu posiedzeniu dokonuje kwalifikacji różnic inwentaryzacyjnych (niedoborów i nadwyżek) oraz powstałych szkód do pozornych, mieszczących się w granicach norm ubytków i zaników, kwalifikując pozostałe różnice, zwłaszcza niedobory, do zawinionych i niezawinionych. W rezultacie tych kwalifikacji komisja formułuje wnioski dla kierownika jednostki, zawierające stosowne uzasadnienie, w zakresie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, a mianowicie dotyczące:

- dokonania kompensat niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych do ujawnionych w tej samej inwentaryzacji, w tym samym polu spisowym i u tej samej osoby odpowiedzialnej materialnie, honorując zasadę, że kompensuje się mniejszą ilość po niższej cenie,
- odniesienia nadwyżek aktywów obrotowych wynikających z błędów pomiaru na zmniejszenie kosztów (lub w przypadku powstałych z innych przyczyn – na pozostałe przychody operacyjne),
- odniesienia niedoborów niezawinionych w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, a jeśli wynikają z błędów pomiaru – w ciężar kosztów normalnej działalności (tj. podstawowych kosztów operacyjnych). To samo dotyczy niedoborów zawinionych, z których dochodzenia jednostka rezygnuje,
- obciążenia osób odpowiedzialnych materialnie za powstałe z ich winy niedobory, których jednostka zamierza dochodzić.

Kompensatom nie podlegają różnice inwentaryzacyjne w składnikach niebędących rzeczowymi aktywami obrotowymi (np. dotyczące środków trwałych).

Zasady dokonywania kompensat różnic

Przykład z instrukcji inwentaryzacyjnej:

- Kompensować można ze sobą jedynie różnice inwentaryzacyjne dotyczące rzeczowych składników majątku obrotowego.
- Kompensacie z nadwyżkami mogą podlegać tylko niedobory uznane za niezawinione, tzn. powstałe z przyczyn wykluczających odpowiedzialność materialną osoby lub osób, którym je powierzono.
- Niedobry można kompensować z nadwyżkami, jeśli spełnione są równocześnie trzy warunki:
 - ✓ zostały stwierdzone w ramach jednego (tego samego) spisu z natury,
 - ✓ dotyczą tej samej osoby materialnie odpowiedzialnej lub jednego zespołu pracowników, którzy przyjęli wspólną odpowiedzialność materialną za powierzone mienie,
 - ✓ zostały stwierdzone w podobnych składnikach majątku (asortymentach) lub dotyczą składników majątku w podobnych opakowaniach.
- Przy dokonywaniu kompensaty przyjmuje się zasadę niższej ceny i mniejszej ilości. Polega to na tym, że ilość i wartość niedoborów i nadwyżek podlegających kompensacie ustala się, przyjmując za podstawę mniejszą ilość niedoboru lub nadwyżki i niższą cenę składników majątku wykazujących różnice inwentaryzacyjne.

Z czynności dotyczących rozliczenia i weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna powinna sporządzić stosowny protokół. Ponadto przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej sporządza sprawozdanie zawierające ocenę przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji, podając w nim stwierdzone nieprawidłowości w zakresie przechowywania, konserwacji, dokumentacji, ewidencji, oznaczania i ochrony składników, a także błędy w ich inwentaryzacji. Wnioski komisji zawarte w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, zaopiniowane

przez głównego księgowego i radcę prawnego oraz zatwierdzone przez kierownika jednostki, stanowią podstawę:

- dokonania kompensat niedoborów z nadwyżkami stwierdzonymi na artykułach podobnych,
- księgowania sposobu rozliczenia różnic, urealnienia stanów ewidencyjnych w ewidencji księgowej i magazynowej (sklepu, restauracji itp.),
- windykacji od osób odpowiedzialnych należności z tytułu niedoborów i szkód.

Przedsiębiorca powinien przechowywać dokumenty inwentaryzacyjne

Podstawowe dokumenty inwentaryzacyjne obejmują co najmniej:

- zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia spisu z natury,
- plan inwentaryzacji (harmonogram),
- arkusze spisowe,
- oświadczenia wstępne oraz oświadczenia po zakończonym spisie z natury osób materialnie odpowiedzialnych,
- sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury,
- zestawienie różnic inwentaryzacyjnych,
- protokół rozliczenia wyników inwentaryzacji,
- potwierdzenia sald należności,
- protokół z przeprowadzonej weryfikacji.

Jako dokumenty księgowe muszą one podlegać odpowiednim zasadom przechowywania i ochrony.

Zgodnie z art. 74 UoR 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 z inwentaryzacji rocznej, a sprawozdania roczne należy archiwizować oddzielnie za każdy kolejny rok.

Nie zawsze należy korygować VAT

W przypadku powstania niedoborów (czy to zawinionych, czy niezawinionych) dochodzi

do sytuacji, w której nabyte towary nie zostaną wykorzystane do działalności opodatkowanej, co jest niezbędnym warunkiem dokonania odliczenia. Pojawia się zatem pytanie, czy trzeba skorygować podatek VAT naliczony i ewentualnie kiedy. Korekta VAT nie będzie konieczna, w sytuacji gdy zakup danego towaru przez podatnika jest dokonany z zamiarem wykorzystania go do działalności opodatkowanej. Wówczas pomimo utraty danego towaru z powodów pozostających poza kontrolą podatnika jego prawo do odliczenia w związku z ww. nabyciem zostaje zachowane (np. orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie pomiędzy Państwem Belgijskim a Ghent Coal Terminal NV, sygn. akt C-37/95). Nie powodują konieczności korekty udowodnione albo potwierdzone przypadki zniszczenia, utraty lub kradzieży własności (składników) majątku (art. 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz.Urz. UE L Nr 347, s. 1, ze zm.). Tak orzekł na przykład WSA w Szczecinie 26 września 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 341/13, WSA w Olsztynie 4 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 15/10, czy WSA w Poznaniu 14 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 842/10, czy też stwierdził dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 19 kwietnia 2010 r., nr IPPPI-443-342/10-2/Igo). Podobne tezy znalazły się też w wyroku np. NSA z 29 marca 2011 r. o sygn. akt I FSK 571/10.

Natomiast w sytuacji gdy z przyczyn od podatnika zależnych, w tym przypadku w wyniku niedoborów zawinionych, nie dochodzi do wykorzystania nabytych towarów do działalności opodatkowanej, prawo podatnika do odliczenia zostaje utracone. W takiej sytuacji odliczona kwota podatku z tytułu nabycia towarów, które ostatecznie nie zostały wykorzystane do działalności opodatkowanej, powinna być skorygowana. Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 27 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1849/09, z 14 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1450/09 oraz z 19 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1123/10. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w interpretacji

indywidualnej wydanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 kwietnia 2010 r. (nr IPPPI-443-342/10-2/Igo) oraz dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 13 kwietnia 2011 r. (nr ITPPI/443-122/11/KM), interpretacji indywidualnej z 28 września 2011 r. (nr IBPP2/443-797/11/BW), jak też interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 czerwca 2011 r. (nr IBPP3/443-415/11/IK).

Nadwyżki inwentaryzacyjne jako przychody podatkowe

W przypadku inwentaryzacji zapasów nadwyżki, które nie podlegają kompensacie, są przysporzeniem dla podatnika. Nie zawsze oznaczają one oczywiście, że jednostka (podatnik) otrzymała więcej towarów. Najczęściej nadwyżki są efektem wcześniej popełnionych nieprawidłowości, pomyłek, przeoczeń, które nie zostały zauważone na wcześniejszych etapach obrotu magazynowego i w rezultacie spowodowały zawyżenie kosztów uzyskania przychodów. Obecnie w chwili stwierdzenia nadwyżek nie należy poszukiwać zdarzeń, które w przeszłości przyczyniły się do zawyżenia stanu magazynowego, lecz poprzez uproszczenie wartość nadwyżek inwentaryzacyjnych zaliczana jest w księgach rachunkowych do pozostałych przychodów operacyjnych i przychodów podatkowych.

Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy określa się przy tym – zgodnie z art. 12 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) – na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. W praktyce cena rynkowa będzie odpowiadała cenie, po jakiej towary uznane jako nadwyżki były nabyte, ponieważ w trakcie inwentaryzacji stwierdzamy nadwyżki raczej nowych towarów. Poza tym dzięki temu, że czynności inwentaryzacyjne są przeprowadzane z zasady co roku (w firmach zajmujących się obrotem towarowym znacznie częściej w praktyce), nadwyżki te identyfikuje

się krótko po ich powstaniu, zatem ceny nabycia podobnych towarów pozostają jak najbardziej aktualne. Analogiczne zasady obowiązują w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Nadmienić oczywiście należy, że takie podejście nie dotyczy automatycznie środków trwałych. W przypadku dóbr, które są indywidualnie identyfikowane, zanim ich nadwyżka inwentaryzacyjna zostanie uznana jako przychód, należy przeprowadzić postępowanie wyjaśniające i wskazać dokładne przyczyny istnienia większej ilości aktywów trwałych, niż to wynika z ewidencji.

Niedobory inwentaryzacyjne nie zawsze będą kosztem uzyskania przychodów

Do uznania straty w środkach obrotowych za koszt podatkowy nie wystarczy brak wyłączenia takiej kategorii, na podstawie katalogu zawartego w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Możliwość uznania straty (w znaczeniu potocznie rozumianym jako „ubytek”, „brak czegoś, co się posiadało”) za koszt uzyskania przychodów wynikać musi z generalnej zasady zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, tj. w związku z przychodem, zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. W niektórych przypadkach strata, jako zdarzenie losowe, może stanowić koszt uzyskania przychodów. W trakcie inwentaryzacji niedobory aktywów można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, ale jedynie w wysokości, w jakiej niedobory te uznane zostały za niezawinione i są normalnym, choć nie zamierzonym następstwem prowadzonej działalności, a ich wystąpienie pomimo dołożenia należytej staranności było nieuniknione.

Każda strata wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego bądź pośredniego związku z przychodem i racjonalności działania w celu osiągnięcia konkretnego przychodu. Warunkiem zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów jest ocena konkretnego zdarzenia, obejmująca:

- całokształt prowadzonej działalności,

- okoliczności, w których straty te powstały (ubytki naturalne, zdarzenia losowe, kłeski żywiołowe itp.),
- formę udokumentowania strat, np. protokołów opisujących zdarzenie, jego datę, przyczynę, dokładne obliczenie wielkości straty, podpisany przez osoby uprawnione, uzupełniony o protokół organów ścigania, w przypadku kradzieży, bądź zgłoszenie szkody instytucji ubezpieczeniowej itp.;
- podjęte przez podatnika działania zabezpieczające.

Aby straty w zapasach mogły być uznane za koszty podatkowe, organy skarbowe wskazują, że muszą być spełnione następujące warunki:

- były zdarzeniem losowym,
- powstały w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika,
- były niezależne od jego woli,
- były niezawinione przez podatnika
- nie wynikały z braku dochowania przez niego należytej staranności.

Jak podkreślają organy podatkowe (por. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 września 2013 r., sygn. akt IPPB3/423-418/13-2/MS, czy interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 28 grudnia 2010 r., sygn. akt ILPB3/423-804/10-3/JG), warunkiem zaliczenia strat w środkach obrotowych do kosztów uzyskania przychodów jest ocena konkretnego zdarzenia.

Do uznania poniesionych strat (niedoborów) za koszt uzyskania przychodów nie wystarczy samo stwierdzenie stanu faktycznego posiadanych towarów handlowych (sporządzenie spisu z natury i ustalenie powstałych różnic), lecz niezbędne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego co do przyczyny i okoliczności powstania rozbieżności w postaci niedoborów i nadwyżek w środkach obrotowych, pozwalającego stwierdzić jednoznacznie, że ujawniona w trakcie inwentaryzacji strata w towarach powstała, pomimo że podatnik dołożył należytej staranności w celu jej

uniknięcia. Dlatego należy odpowiednio udokumentować poniesienie straty. Dokumentem mogą być przykładowo: protokół opisujący zdarzenie, wskazujący datę powstania zdarzenia, jego przyczynę oraz dokładne obliczenie wielkości straty, uzupełniony o protokół policji w przypadku kradzieży, bądź zgłoszenie szkody instytucji ubezpieczeniowej oraz pisemne wyjaśnienia osób materialnie odpowiedzialnych. Zasady dotyczące podatków nawiązują więc do ustawy o rachunkowości.

Wprowadzie przepisy tej ustawy nie wymieniają wprost dokumentacji niezbędnej do udokumentowania strat powstałych w środkach obrotowych (towarach handlowych), ale stanowią w art. 27, że przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji 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.

Straty w aktywach ujawnione w wyniku inwentaryzacji, które można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, stanowią koszt pośredni. Potwierdzają to np. interpretacje dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 stycznia 2011 r., sygn. ILPB3/423-832/10-S/FK), czy z 27 września 2012 r., sygn. IPPB3/423-438/12-2/MS. A także wyroki: z 13 marca 2007 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, sygn. akt I SA/Wr 53/2007 lub z 18 marca 2004 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt III SA 1996/2002).

• WAŻNY WYROK

Do celów podatkowych tylko kradzież powstałą na skutek zdarzeń nieprzewidywalnych, nie do uniknięcia przez racjonalnie działający podmiot gospodarczy, można uznać za zdarzenie losowe, które uzasadnia zaliczenie tej straty do kosztów uzyskania przychodów. Właściwym dokumentem na okoliczność straty jest posiadanie protokołu szkód, który powinien określać rodzaj szkody, jej ilość, wartość, przyczynę powstania straty, podpisy osób uprawnionych oraz datę. Zaistnienie szkody powinno być uprawdopodobnione przez właściwe organy, np. Policję (umorzenie dochodzenia), instytucję ubezpieczeniową (wypłata odszkodowania) itp. Istotne jest, że to na podatniku ciąży obowiązek wykazania, że strata rzeczywiście powstała, jak i okoliczności jej powstania. Samo wykazanie istnienia różnic pomiędzy ilością posiadanych środków obrotowych a ich stanem księgowym poprzez dokonanie spisów z natury nie jest wystarczające, bo przede wszystkim z takiej dokumentacji nie wynika przyczyna istnienia rozbieżności, w szczególności nie wynika, że rzeczywiste braki w środkach obrotowych są niezawinione

(por. wyrok WSA w Łodzi z 5 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1470/08).

PODSTAWA PRAWNA:

ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

dr Katarzyna Trzpięta

wykładowca na Wydziale Zarządzania UW

Tabela. Ewidencja różnic inwentaryzacyjnych po zatwierdzeniu sposobu ich ujęcia przez kierownika jednostki

Treść operacji	Konto	
	Wn	Ma
Niedobór uznany przez kierownika jednostki za powstały z przyczyn niezawinionych przez osobę odpowiedzialną materialnie	Pozostałe koszty operacyjne	Rozliczenie niedoborów
Niedobór powstały w wyniku zdarzenia losowego	Straty nadzwyczajne	Rozliczenie niedoborów
Niedobór zawiniony bezsporny, w przypadku gdy pracownik wyraził na piśmie zgodę na zwrot równowartości niedoboru	Pozostałe rozrachunki z pracownikami	Rozliczenie niedoborów
Niedobór zawiniony sporny, w przypadku odmowy przez pracownika pokrycia niedoboru i skierowania sprawy do rozstrzygnięcia przez sąd	Należności dochodzone na drodze sądowej	Rozliczenie niedoborów
Ubytki naturalne mieszczące się w granicach norm i limitów	Koszty według rodzajów lub zespół 5 bądź konto „Koszt sprzedanych produktów”, „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	Rozliczenie niedoborów
Nadwyżki rzeczywiste, nieobjęte kompensatą, których przyczyn powstania nie ustalono	Rozliczenie nadwyżek	Pozostałe przychody operacyjne
Nadwyżki pozorne spowodowane błędami w dokumentacji, w ewidencji przychodów lub rozchodów albo błędami popełnionymi podczas inwentaryzacji lub wynikające z niedokładności urządzeń pomiarowych w granicach tolerancji	Rozliczenie nadwyżek	Koszty według rodzajów lub zespół 5 bądź konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”, 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
Kompensata nadwyżek z niedoborem	Rozliczenie nadwyżek	Rozliczenie niedoboru

Wzór

Sprawozdanie opisowe Zespołu spisowego z przebiegu spisu z natury

Sprawozdanie opisowe z przebiegu spisu z natury z dnia:

Zespół spisowy powołany decyzją:

..... nr z dnia
w składzie:

1. przewodniczący

2. członek

3. członek

wykonał w dniach: 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:

.....
.....

Składniki majątkowe znajdujące się w magazynie gospodarczym spisane zostały na arkuszach spisu z natury:

Lp.	Numer arkusza	Nazwa arkusza	Od numeru do numeru	Ilość pozycji
		Ogółem pozycji		

Arkusze spisowe składników majątkowych będących w ewidencji środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych będących w ewidencji ilościowej zostały automatycznie wygenerowane z systemu informatycznego.

Lp.	Numer arkusza	Nazwa arkusza	Od numeru do numeru	Ilość pozycji
		Ogółem pozycji		

W wyniku szczegółowego sprawdzenia pomieszczeń stwierdzono, że wszystkie składniki majątkowe zostały ujęte w arkuszach spisu z natury, a stan pomieszczeń jest następujący:

a) stan pomieszczenia i jego zabezpieczenie (kraty, zamki, sygnalizacja):

.....
.....

b) sposób przechowywania i zabezpieczenia kluczy od pomieszczeń:

.....
.....

c) środki zabezpieczenia przeciwpożarowego i ich stan:

.....
.....

d) ocena stanu składników majątkowych (zbędne, nadmierne):

.....
.....

W czasie dokonania spisu z natury stwierdzono następujące usterki i nieprawidłowości w zakresie zabezpieczenia, przechowywania, magazynowania i konserwacji majątku:

.....
.....

W celu pełnego zabezpieczenia przechowywanego mienia potrzebne są następujące środki zabezpieczające:

.....
.....

W trakcie dokonywania spisu z natury Zespół spisowy napotkał następujące trudności:

.....
.....

Wnioski:

.....
.....

Podpisy członków Zespołu spisowego

1. przewodniczący

2. członek

3. członek

Podpis osoby materialnie odpowiedzialnej

.....

Potwierdzam odbiór arkuszy spisowych

Data:

.....
*podpis Przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej
lub osoby przez nią upoważnionej*

Załączniki:

1.

2.

1RP013
ISBN 978-83-269-4324-9