

Instrukcja inwentaryzacyjna dla dużych jednostek

ROZDZIAŁ I POSTANOWIENIA WSTĘPNE PRZEPROWADZANIA INWENTARYZACJI

1.1. Niniejsza instrukcja zostaje uchwalona przez Zarząd (zarządzeniem prezesa, dyrektora itp.) jednostki nr z dnia i obowiązuje wszystkie komórki organizacyjne i pracowników zatrudnionych w jednostce od dnia

1.2. Postanowienia niniejszej instrukcji zostały oparte o przepisy ustawy o rachunkowości oraz inne akty prawne.

1.3. Bez względu na rodzaj oraz przyczynę dokonywana (roczna, zdawczo-odbiorcza, okolicznościowa, niezapowiedziana itp.) każda inwentaryzacja przeprowadza się na podstawie zarządzenia wewnętrznego.

Do zarządzenia wewnętrznego dotyczącego inwentaryzacji, wydawanego przez kierownika jednostki, z zasady dołącza się ustaloną przez kierownika jednostki na własne ogniwie (osób) określonych w instrukcji:

- a) skład komisji inwentaryzacyjnej,
- b) składy zespołów (grup) spisowych,
- c) plan (program, harmonogram) czynności inwentaryzacyjnych.

W przypadku powoływania komisji inwentaryzacyjnej raz na kilka lat, nie w każdym harmonogramie wystąpi dokument zawierający wykaz członków komisji inwentaryzacyjnej.

1.4. Głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego, tj. występującego w naturze stanu składników aktywów i pasywów jednostki, porównanie go ze stanem wynikającym z ewidencji i doprowadzenie, w przypadku stwierdzonych rozbieżności, do przywrócenia zgodności między nimi, poprzez dokonanie w księgach roku obrotowego odpowiednich zapisów księgowych. Przy okazji realizacji tego głównego zadania osiągane są jeszcze inne, często równie ważne cele, do których można zaliczyć:

- a) dokonanie oceny przydatności gospodarczej posiadanych przez jednostkę składników, zwłaszcza aktywów, w zakresie ich ilości i jakości,
- b) wykorzystanie ustaleń wynikających z inwentaryzacji do doskonalenia organizacji i kierowania prowadzoną działalnością, a w tym do usprawniania przygotowania przebiegu i rozliczenia kolejnych inwentaryzacji,
- c) dokonanie oceny przydatności (kompetencji, uczuć, stopnia przygotowania), osób którym powierzono mienie jednostki, a więc osób odpowiedzialnych za materiał.

d) dokonanie oceny stanu zabezpieczenia rzeczowych składników aktywów i gołowi przed niekorzystnymi wypadkami, m.in. zdarzeniami losowymi (pożar, powódź, kradzież z włamaniem), a także przed negatywnym działaniem wpływów atmosferycznych (np. psuciem się).

Jak zaznaczono wyżej, najistotniejszym celem inwentaryzacji, wynikającym m.in. z treści ustawy o rachunkowości, jest ustalenie stanu faktycznego oraz doprowadzenie danych ewidencji do stanów znajdujących się w naturze.

1.5. Ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, a więc inwentaryzacji, zgodnie z treścią ustawy o rachunkowości dokonuje się drogą a) sporządzenia spisów z natury stanu rzeczowych i pieniężnych składników aktywów,

b) uzgodnienia sald środków pieniężnych z bankami (zwłaszcza stanów środków na rachunkach bankowych, stanów lokat, kredytów itp.), a także należności od odbiorców,

c) porównania danych o stanach wynikających z ksiąg rachunkowych, z danymi wynikającymi z odpowiednich dokumentów, ich analizy oraz weryfikacji.

1.6. Drogą spisu z natury inwentaryzuje się m.in. następujące składniki:

a) znajdujące się w użytkowaniu środki trwałe własne i odcze (np. przejęte na mocy umowy leasingu), środki trwałe znajdujące się w zapasie, nieczynne, będące w likwidacji itp., z wyjątkiem gruntów oraz środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony,

b) maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie bądź w procesie ulepszenia,

c) rzeczowych składników aktywów obrotowych (surowców, materiałów, towarów, wyrobów gotowych, półfabrykatów, produktów w toku itp.),

d) aktywów pieniężnych (z wyłączeniem zgromadzonych na rachunkach bankowych),

e) papierów wartościowych w postaci materiałów,

f) nieruchomości zaliczone do inwestycji.

1.7. Drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu oraz wysłania i rozliczenia ewentualnych różnic, inwentaryzuje się:

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

b) należności, z wyjątkiem należności:

- sportnych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych,
- od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,
- z tytułów publicznoprawnych,

c) należności z tytułu udzielonych pożyczek,

d) powierzone kontrahentom własne składniki aktywów, z wyjątkiem przekazanych wyspecjalizowanym jednostkom świadczącym usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

1.8. Drogą potwierdzenia danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami, a także analizy i weryfikacji stanów i ich realnej wartości, inwentaryzuje się:

a) środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty i prawa zakwalifikowane do nieruchomości,

b) należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone,

c) należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,

d) należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych,

e) wartości niematerialne i prawne,

f) inwestycje zaliczane do finansowych aktywów trwałych,

g) długoterminowe i krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów,

h) kapitały, fundusze i rezerwy,

i) wszelkie niewymienione wyżej pozostałe aktywa i pasywa, a także aktywa i pasywa podlegające inwentaryzacji drogą spisu z natury lub uzgodnienia sald, jeżeli zimmerizowanie ich tymi drogami nie było możliwe, opłacalne itp. bądź gdy zgodnie z ustawą zabroni ich inwentaryzacji innymi drogami. Może to przykładowo dotyczyć inwentaryzacji środków trwałych lub zapasów obrotowych inwentaryzowanych co kilka lat, należności od odbiorcy, który nie reaguje na pisemne wnioski o uzgodnienie sald itp.

1.9. Inwentaryzując drogą spisów z natury przeprowadzają grupy (zespoły) spisowe pod nadzorem komisji inwentaryzacyjnej, aparatu księgowości oraz właściwych komórek merytorycznych (np. działu zaopatrzenia - w odniesieniu do surowców i materiałów, działu produkcji - w odniesieniu do elementów produkcji w toku).

1.10. Uzgodnienia sald środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych oraz należności od odbiorców z bankami i odbiorcami, a także porównania z właściwą dokumentacją i weryfikacji stanów wynikających z ewidencji księgowej, dokonują wyznaczani pracownicy księgowości, z ewentualnym udziałem w szczegółowych przypadkach kompetentnych pracowników komórek merytorycznych (inżynierów technicznych, technologicznych, handlowych, budowlanych, obsługujących transakcje handlu zagranicznego) lub ekspertów (treczoznawców). Udział rzeczoznawców z zawiracji lub z komórek merytorycznych jest zasadny i celowy np. w przypadkach inwentaryzacji składników niedostępnych oglądów, produkcji w toku, w tym w toku budowy, udziałów w innych jednostkach, a także w razie uzgodnienia skomplikowanych sald rozrachunków z kontrahentami zaangażowanymi itp.

1.11. Inwentaryzacja może być przeprowadzona:

a) metodami:

- pełną,
- ciągłą,
- uproszczoną,

b) w formie:

- okresowej (np. wymaganej ustawą o rachunkowości inwentaryzacji rocznej),
- doraznej (okolicznościowej) dokonywanej z reguły drogą spisu z natury, np. w związku z wypadkami losowymi (powódź, pożar, włamanie, kradzież), ze zmianą osób odpowiedzialnych za materiał itp.

1.12. Typowym rodzajem przeprowadzanej najczęściej w jednostce inwentaryzacji okresowej pełnej jest inwentaryzacja roczna składników aktywów i pasywów dokonywana stosownie do wymagań ustawy o rachunkowości. Celem inwentaryzacji pełnej jest ustalenie rzeczywistego stanu (z natury) wszystkich aktywów i pasywów na określony dzień.

1.13. Mając charakter doraznej inwentaryzacji okolicznościowa, przeprowadzana jest z reguły na skutek zdarzeń wymagających dokonanie tego typu inwentaryzacji, m.in.:

- połączenie, podział, sprzedaż, przekształcenie w inny rodzaj jednostki lub inna zmiana formy prawnej,
- likwidacja jednostki lub jej zorganizowanej części np. zakładu wytwórczego lub usługowego, placówki handlowej, zakładu gastronomicznego, magazynu, hurtowni, hotelu, ośrodka wczasowego, ambulatorium, przychodni lekarskiej itp.,
- potrzeba rozliczenia osób odpowiedzialnych za materiał (np. w celu sprawdzenia przydatności i uczuć osób świeżo zatrudnionych, czyli jeszcze niezapewdzonych pracowników),
- życzenia organów kontroli zewnętrznych (np. kontroli skarbowej, biurego rewidentów),
- wypadki i zdarzenia losowe, w tym m.in. powódź, pożar, gradobicie, kradzież, włamanie itp.

1.14. W razie zaistnienia zdarzeń losowych, konieczności zmiany osób odpowiedzialnych za materiał, kontroli przydatności pracowników itp., inwentaryzację przeprowadza się drogą spisu z natury, przy zastosowaniu metody pełnej.

1.15. Można nie przeprowadzać spisu z natury składników aktywów z chwilą zmiany osób odpowiedzialnych za materiał, w przypadku gdy zmiana następuje na krótki czas (np. urlop, choroba), a osoby współodpowiedzialne wyraziły pisemną zgodę na dalsze ponoszenie wspólnej odpowiedzialności materialnej za mienie powierzone do zwrotu lub wyliczenia się - bez dokonywania inwentaryzacji.

1.16. W odniesieniu do rzeczowych aktywów, a zwłaszcza zapasów aktywów obrotowych objętych ewidencją ilościowo-wartościową, znajdujących się w strażnicy składniczej, jednostka może stosować metodę inwentaryzacji ciągłej. Metoda ta pozwala na zracjonalizowanie prac inwentaryzacyjnych, m.in. uniknięcie zaobserwowanego dużej liczby osób do spójrzonych w tym samym czasie czynności spisowych (co mogłoby utrudnić wykonanie przez pracowników ich zadań podstawowych), zmniejszenia pracochłonności inwentaryzacji (głównie rozdanie zapasów, np. paliwa stacji jak koks, węgiel itp., wykazują w ostatnich miesiącach roku lub w całym okresie jesienno-zimowym bardzo wysokie stawy, których inwentaryzacja byłaby kosztowna i pracochłonna a zarazem - z uwagi na duży udział szacunku - mało dokładna. Najbardziej w okresie letnim zapasy tych aktywów są z reguły niskie lub zerowe, co ułatwia ich inwentaryzację, obniża ich pracochłonność i kosztowność, oraz zwiększa dokładność), jak również równomierność rozłożenia prac inwentaryzacyjnych na cały rok. Metoda inwentaryzacji ciągłej polega na sukcesywnym ustalaniu rzeczywistego stanu zapasów. Możliwość spisywania poszczególnych grup zapasów na inny dzień, stanów istoty woli tej metody inwentaryzacji.

1.17. Metody inwentaryzacji cegieł można stosować w opisanych wyżej sytuacjach, pod warunkiem zachowania wymagań wynikających z ustawy o rachunkowości i z mniejszej instrukcji, objętej nią w danym dniu całej grupy jednostek rachunkowych, prowadzącej dla tych składników ewidencję ilościowo-wartościową, zapewniającą wiarygodność ich stanów na dzień bilansowy.

1.18. Jednostka może stosować zasady inwentaryzacji uproszczonej, pod warunkiem, że skutki uproszczeń nie wpłyną negatywnie na stosowanie określonych ustaw, zasad rachunkowości, zobowiązujących do rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego (czyli tzw. koncepcji rzetelnego i prawdziwego obrazu). Wspomniane uproszczenia mogą dotyczyć przykładowo:

a) szacunkowe ustalania ilości inwentaryzowanych materiałów przestrzemionych, zwalowych, sypek itp.,

b) zastąpienia inwentaryzacji dokonywanej drogą spisów z natury lub potwierdzenia sald, porównaniem stanów ewidencyjnych z odpowiednią dokumentacją i ich weryfikacją, w odniesieniu do drobnych sald należności, stanów jednostkowej i młobesynnej produkcji, w toku oraz innych składników aktywów i pasywów, w przypadkach gdy ich zmineralizacja przeznaczonymi dla nich drogami było niemożliwe.

ROZDZIAŁ II TERMINY PRZEPROWADZANIA INWENTARYZACJI

2.1. W jednostce obowiązują następujące terminy przeprowadzania inwentaryzacji aktywów i pasywów:

a) na ostatni dzień każdego roku obrotowego

• **drogą spisu z natury:**

- spis z natury gotówk w kasach jednostki,
- spis z natury (wspomnany prowadzony, zleceniami, produktowymi, dziennikiem budowy oraz innymi urządzeniami ewidencyjnymi) produkcji w toku oraz budowy (ulepszenia) środków trwałych,
- spis z natury papierów wartościowych w postaci materialnej,

– spis z natury materiałów i towarów opisanych w koszty w dniu ich zakupu lub produktów gotowych zaliczonych w koszty własny ich sprzedaży, w momencie wytworzenia (niezależnie od tego ustalenia stanu tych składników aktywów, ich wyceny oraz korekty kosztów o jego wartość dokonuje się również, na podstawie danych rzeczywistych, na koniec każdego okresu sprawozdawczego, za który następuje rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego).

• **drogą uzgodnienia sald** - potwierdzenie sald aktywów finansowych (środków pieniężnych) zgromadzonych na rachunkach bankowych, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników inwentaryzacji się przede wszystkim:

- środki trwałe - w latach, w których nie dokonuje się ich spisów z natury,
- materiały, towary, wyroby gotowe i półfabrykaty - w latach, w których nie dokonuje się ich spisów z natury,
- środki trwałe do których dostęp jest utrudniony, gminy oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości - we wszystkich latach,
- należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone, należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych oraz należności z tytułów publicznoprawnych,
- wszelkiego typu zobowiązania,
- wartości niematerialne i prawne,
- inwestycje zaliczone do finansowych aktywów trwałych,
- dług - krótkoterminowe czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów,
- wszelkie kapitały i fundusze (w tym fundusze specjalne),
- rezerwy,
- pozostałe aktywa i pasywa - nie wymienione powyżej - a także wymienione, w przypadkach, gdy dokonanie ich spisów z natury lub uzgodnienie sald było niemożliwe, lub nie było przewidziane z uwagi na przyjęcie w dokumentacji opisującej stosowane zasady (politykę) rachunkowości, rozróżnianie dopuszczonych usług. Może to np. dotyczyć co drugi rok inwentaryzacji zapasów aktywów obrotowych, których spisów z natury dokonuje się raz na dwa lata lub braku reakcji dłużnika na pisemne wnioski o potwierdzenie sald.

b) **raz w ciągu czterech lat** - w dowolnym terminie - spis z natury 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,

c) **raz w ciągu dwóch lat** - w dowolnym terminie - spis z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składniskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową,

d) **ostatni kwartał roku obrotowego, do 15 dnia następnego roku obrotowego**, pod warunkiem, że ustalenie stanu następuje przez dopisanie lub odjęcie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia sald - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym - nie wymienionych za literami od a do c - pozostałych aktywów i pasywów - w tym m.in.:

- **drogą spisu z natury**
 - rzeczowe składniki aktywów obrotowych objęte ewidencją bilansową, znajdujące się na terenie niestrzeżonym lub na terenie strzeżonym, lecz nieobjęte ewidencją ilościowo-wartościową,
 - środki trwałe znajdujące się na terenie niestrzeżonym z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znaczne utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości,
 - maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie znajdujące się na terenie niestrzeżonym,
 - składniki aktywów będących własnością innych jednostek, powierzone do sprzedaży, przedawania, przetwarzania lub używania,
- **drogą uzgodnienia sald** - należności (z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych, a w bankach należności zagrożonych, należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, należności z tytułów publicznoprawnych), w tym udzielonych pożyczek, a także powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów,

e) **raz w roku** - w dowolnym okresie - spis z natury zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego, oraz zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

2.2. Składniki wymagające częstszej kontroli (np. towary w sklepach i zakładach gastronomicznych) oraz szczególnej ochrony z uwagi na wysoką wartość i podatność na próby kradzieży podlegają inwentaryzacji również poza terminami określonymi w ustawie o rachunkowości, przewidzianymi dla inwentaryzacji rocznej. Inwentaryzuje się je więc częściej niż raz w roku, również w terminach niezapowiedzianych w celu zabezpieczenia skutecznego ich kontroli. Wykaz terminów inwentaryzacji tych składników, określa - jako podtypy - kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego. Zasada ta dotyczy również gotówki w kasie.

2.3. Doraźne inwentaryzacje okolicznościowe przeprowadzane w terminach określonych załóżono w ustawie o rachunkowości jak i w mniejszej instrukcji mogą być uziane przez kierownika jednostki na wniosek głównego księgowego, za dokonane w ramach inwentaryzacji rocznej.

2.4. Składniki powierzone tej samej osobie (grupie osób), powinny być inwentaryzowane w jednym terminie. Odnosi się to również do takich samych składników powierzonych różnym osobom materialem odpowiedniarum, znajdujących się w bliskiej odległości od siebie, w sytuacjach - gdy nie zostaną stworzone inne zabezpieczenia uniemożliwiające ewentualność podmani lub tzw. "pożyczek" składników aktywów między regionami spisywanymi. Nie dotyczy to jednak inwentaryzacji cegieł, cegła ze rozziarnie sytuacji sugeruje co innego.

2.5. Plan (program, harmonogram) inwentaryzacji ustala kierownik, jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zapoinowany przez głównego księgowego.

2.6. Plany (harmonogramy, programy) inwentaryzacji powinny być ustalone w taki sposób, aby materiały i rezultaty inwentaryzacji (po ich wycenie i ustaleniu ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych), wraz z protokołami weryfikacji różnic, wnioskami w sprawie ich rozliczenia, opracowanymi przez komisję inwentaryzacyjną i zapoinowanymi przez głównego księgowego i radcę prawnego, a następnie zatwierdzonymi przez kierownika jednostki - mogły być przekazane do komisji księgowości na miesiąc przed terminem sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego jednostki.

ROZDZIAŁ III ETAPY PRAC INWENTARYZACYJNYCH

3.1. 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, pieniężny zgromadzonych na rachunkach bankowych - z bankami, dokonanie porównania stanów ewidencyjnych z odpowiednimi dokumentami oraz ich weryfikacji - gdy dokonuje się pełnej inwentaryzacji okresowej (np. inwentaryzacji rocznej). W przypadku przeprowadzania inwentaryzacji częściowej (okolicznościowej, doraźnej, incydentalnej itp.) w czasie realizacji II-go etapu dokonuje się niektórych z opisanych wyżej 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, zaliczenie części (lub całości) różnic w koszty ewentualne okolicznościowe (lub ich części) osób odpowiedzialnych materialnie, do wysokości przez nie zawinionych itp., w zależności od wielkości i przyczyn powstania.

Etap IV poświęcony jest wykonywaniu spotrzeżeń i efektów inwentaryzacji do doskonalenia instrumentów kierowania i zarządzania działalnością jednostki, usunięcia stwierdzeń nieprawidłowości, poprawy zabezpieczenia zasobów, likwidacji i ograniczenia gromadzenia zapasów zbędnych oraz nadmienionych itp.

3.2. Realizacja zadań etapu I ma zapewnić właściwe przygotowanie całokształtu prac inwentaryzacyjnych. Etap ten obejmuje realizację m.in. następujących czynności:

a) opracowanie planu (programu, harmonogramu), określającego zakres, przedmiot i terminarz inwentaryzacji;

b) wydanie zarządzenia wewnętrznego kierownika jednostki dotyczącego przeprowadzenia inwentaryzacji;

c) powołanie organów i osób wyznaczonych do przygotowania, przeprowadzenia i zakończenia inwentaryzacji, a m.in.:

- komisji inwentaryzacyjnej (w przypadkach ukończenia kadencji komisji powołanej poprzednio),
- zespołów (grup) spisywanych,
- kontrolerów spisywanych,
- innych niezbędnych organów, ciał i osób np. różnych rzeczoznawców, ekspertów, zespołu wyznaczonego do oceny przydatności, wyceny i sposobu zagospodarowania zapasów zbędnych, nadmienionych, nieprawidłowościowych itp.,
- d) przeprowadzenie likwidacji lub zagospodarowania składników (zapasów aktywów obrotowych, sprzętu, narzędzi, urządzeń itp.) zniszczonych, uszkodzonych, zbędnych, nieczylnych, nieprzypadnych,
- e) uzupełnienie dokumentacji, przyjęcia lub wycelania składników bez wymaganego udokumentowania (wówczas nie działają w kierunku zachowania tego rodzaju praktyki w przyszłości),
- f) odpowiednie przygotowanie do inwentaryzacji regionów (pod) spisywanych oraz znajdujących się w nich składników, w tym m.in.:

- uzupełnienie wykazów zawierających symbole i nazwy stosowane w indeksie wykorzystywanym w ewidencji księgowej - bez podania ich ilości,
- zgromadzenie tych samych rodzajów składników w jednym miejscu,
- przygotowanie do inwentaryzacji artykułów nieuporządkowanych (np. ciężkich, przestrzemionych, zwalowych, sypek, niedostępnych) inwentaryzowanych z reguły w rezultacie ustalania ich ilości metodami szacunkowymi, poprzez szpynowanie węgla, koks, nawozów sztucznych i podów rolnych przeciwoywanych luzem, zaszczepianie tarczy itp.,
- wyposażenie regionów w aktualnie zalegające urządzenia pomiarowe, podłożniki, odczyt odcinają itp.,
- g) zapewnienie terminowej, opartej na wiarygodnych dokumentach ewidencji ilościowej (w detalu i gastronomicznej - wartościowej), prowadzonej w rachunkach spisywanych i uzgodnienie jej z księgowością,

- b) inwentaryzacji aktywów i pasywów niezbędnych spisami z natury, a więc inwentaryzowanych drogą uzgodnień sald lub porównania danych ewidencji z odpowiednią dokumentacją oraz ich analizy i weryfikacji,
 - c) wyceny zrinwentaryzowanych różnymi drogami składników aktywów i pasywów,
 - d) porównania stanów ustalonych w efekcie inwentaryzacji ze stanami ewidencyjnymi poszczególnych składników oraz ustalenia wynikających z tych porównań różnic inwentaryzacyjnych,
 - e) zaopiniowania wniosków komisji inwentaryzacyjnej w sprawie sposobu rozliczenia stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych,
 - f) ujęcia w księgach rachunkowych treści decyzji kierownika jednostki w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
 - g) sprawowanie - z upoważnienia kierownika jednostki - ogólnego nadzoru nad pełnym tokiem czynności inwentaryzacyjnych we wszystkich etapach inwentaryzacji; f) w jej przygotowaniu, przeprowadzeniu i rozliczeniu,
 - h) dokonanie wspólnie z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej instruktażowego przeszkolenia osób i organów powołanych do przeprowadzenia inwentaryzacji, a w tym m.in.:
 - członków komisji inwentaryzacyjnej,
 - członków zespołów spisowych,
 - kontrolerów spisowych,
 - biorących udział w inwentaryzacji rzeczoznawców i ekspertów,
 - osób odpowiedzialnych za inwentaryzowane składniki,
 - pracowników księgowości prowadzących ewidencje i dokonujących wyceny inwentaryzowanych składników.
- 4.4. Kompetencje komisji inwentaryzacyjnej (w tym jej przewodniczącego):
- czuwanie nad całością czynności dotyczących przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji,
 - przekładanie kierownikowi jednostki projektów decyzji i wniosków w sprawach:
 - powołania członków komisji inwentaryzacyjnej (z wyjątkiem przewodniczącego, którego kandydaturę wnioskuje główny księgowy), zespołów (grup) spisowych oraz kontrolerów inwentaryzacji, jak również rzeczoznawców współpracujących zespoły spisowe przy inwentaryzacji składników, których ilość ustala się drogą szacunku lub przybliżonych obmiarów,
 - sposobu przeprowadzania inwentaryzacji materiałów trudno dostępnych, sypkich, ciężkich, przestrzemnych, zwalowych itp. (np. drogą przybliżonych obmiarów),
 - stosowania metod uproszczonych inwentaryzacji, np. materiałów bibliotecznych,
 - ustalenia - w porozumieniu z głównym księgowym propozycji rejonów spisowych, sposobów przeprowadzania inwentaryzacji oraz planu (harmonogramu, programu) inwentaryzacji, a także jego korekty i zmian,
 - dokonywanie przeglądu przed inwentaryzacją stanu przygotowania do niej, a zwłaszcza uzgodnienia ewidencji (ręcznej z księgowością, stanu przygotowania rejonów spisowych, stanu gotowości poszczególnych organów i osób do inwentaryzacji itp.,
 - zorganizowanie (! uczestnictwo) w szkoleniu przedinwentaryzacyjnym,
 - przygotowanie dokumentacji inwentaryzacyjnych, a zwłaszcza formularzy i projektów różnorodnych dokumentów (aktuszy lub kart spisowych, protokołów, zestawień itp.),
 - włączenie wszystkich organów powołanych do wykonania określonych czynności inwentaryzacyjnych instrukcji inwentaryzacyjnej lub właściwych jej fragmentów,
 - zabezpieczenie ewidencji inwentaryzowanych składników w sposób uniemożliwiający korzystanie z niej w czasie spisów z natury,
 - czuwanie nad zgodnością przebiegu prac inwentaryzacyjnych z treścią planu (harmonogramu, programu),
 - wydawanie ewentualnych dyspozycji w sprawie dopuszczenia do ruchu (przyprowadzenia, wydawania itp.), inwentaryzowanych składników w czasie spisów z natury,
 - dysponowanie formularzami inwentaryzacyjnymi,
 - odbiór od zespołów spisowych sprawozdań z przebiegu spisów wraz z zawartymi w nich spostrzeżeniami i wnioskami, jak również kompletu materiałów z inwentaryzacji, jak np. aktusze spisowe, protokoły - w przypadkach, gdy nie podlegają one bezpośredniemu przekazaniu do księgowości,
 - sprawdzanie poprawności odebranych materiałów inwentaryzacyjnych,
 - przekazywanie kompletu materiałów inwentaryzacyjnych głównemu księgowemu dla dokonania ich wyceny i ustalenia ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych,
 - zbieranie od osób odpowiedzialnych za materiały, a także od innych organów, służb i osób wyjaśnień, w sprawie przyczyn i okoliczności powstania różnic inwentaryzacyjnych,
 - dokonywanie weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, sporządzanie protokołów tych czynności oraz stormulowanie pod adresem kierownika jednostki wniosków dotyczących między innymi:
 - uznania całości lub części różnic za poczone albo mieszczące się w granicach norm ubytków naturalnych lub zaników,
 - dokonania kompensat niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych,
 - uznania całości lub części różnic inwentaryzacyjnych za zaminione,
 - uznania części lub całości różnic jako usprawiedliwione (podanie przyczyn) i podlegające odniesieniu w koszty działalności,
 - zaproponowania sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, a także zagospodarowania, wyceny, uprzedzenia itp. zapasów nadmiernych, zbędnych, niepełnowartościowych itp.,
 - usprawienia i doskonalenia prac inwentaryzacyjnych w przyszłości, a także gospodarowania inwentaryzowanymi składnikami, w tym m. in. ich przedowywania, zabezpieczenia przed wpływami atmosferycznymi, marnotrawstwem, rabunkiem itp.

4.5. Kompetencje zespołów spisowych:

- uzyskanie opinii głównego księgowego oraz rady, prawemgo, a następnie przekazywanie tak zaopiniowanych wniosków kierownikowi jednostki do rozpatrzenia i podjęcia decyzji,
 - udział w instruktażowej naradzie (szkoleniu) przedinwentaryzacyjnej, organizowanej i prowadzonej przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i głównego księgowego,
 - pobranie od wskazanego członka komisji inwentaryzacyjnej lub innej osoby (np. pracownika księgowości) za pokwitowaniem do rozliczenia niezbędnej liczby aktuszy spisowych (kart, protokołów), traktowanych jako druki objęte ścisłą kontrolą, a więc odpowiednio oznaczonych i ponumerowanych,
 - zgodnie z postanowieniami niniejszej instrukcji oraz z opracowanym planem (programem, harmonogramem) w zakresie zasad i terminów - przeprowadzanie prac inwentaryzacyjnych w wyznaczonych rejonach spisowych lub innych miejscach znajdowania się inwentaryzowanych składników, jak również stwierdzenia ich zgodności z prowadzoną ewidencją,
 - asygowanie przy otwieraniu i zamykaniu pomieszczeń rejonów spisowych w czasie przerw w inwentaryzacji (na okres nocy, na czas spoczynku poszuki itp.),
 - odbieranie od osób odpowiedzialnych za materiały oświadczeń wstępnych i końcowych,
 - bieżące przeprowadzanie analizy przydatności i jakości inwentaryzowanych składników, stanu zabezpieczenia pomieszczeń, w których są one przechowywane przed kradzieżą, wpływami atmosferycznymi, wypadkami losowymi itp.,
 - terminowe przekazywanie materiałów z inwentaryzacji (zwłaszcza spisów z natury, z załącznikami) po zakończeniu spisów uzgodnień sald, weryfikacji ewidencji z dokumentacją - przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej (lub do księgowości, jeśli tak np. zapisano w planie inwentaryzacji),
 - opracowanie i przekazywanie przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej sprawozdania z przebiegu inwentaryzacji, zawierającego również istotne spostrzeżenia, w zakresie zabezpieczenia, składników i pomieszczeń, występowania składników zbędnych, nadmiernych, niepełnowartościowych, przygotowania rejonów do inwentaryzacji itp.,
- 4.6. Kompetencje kontrolerów spisowych:
- czuwanie nad całością przebiegu 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 za materiały oświadczeń wstępnych i końcowych,
 - prawdziwości przeprowadzenia spisów z natury i innych czynności inwentaryzacyjnych,
 - poprawności sporządzania aktuszy spisowych oraz dokonywania w nich ewentualnych poprawek,
 - dokonanie m. in. sprawdzenia, czy:
 - właściwe zostały do inwentaryzacji przygotowane poszczególne reiony (pola) spisowe,
 - prowadzona w rejonach spisowych ewidencja inwentaryzowanych składników została uzgodniona z księgowością,
 - przestrzegano się zakazu ruchu (przyprowadzenia i wydawania) inwentaryzowanych składników w czasie inwania spisów z natury (w uzasadnionych przypadkach przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej może wyrazić zgodę na dokonanie przyjęcia, a zwłaszcza wydania składników, np. w związku z awarią),
 - tok prac inwentaryzacyjnych rokuje terminowe, tj. zgodne z planem zakończenie i rozliczenie,
- 4.7. Kompetencje osób odpowiedzialnych za materiały oraz użytkowników składników podlegających inwentaryzacji:
- uczestnictwo w szkoleniowej naradzie przedinwentaryzacyjnej,
 - uzgodnienie ewidencji prowadzonej w rejonie spisowym (magazynie, sklepie itp.) z księgowością oraz uporzdkowanie 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 ustalenia ilości inwentaryzowanych składników, drogą ich mierzania, ważenia, liczenia itp.,
 - dopilnowanie ujęcia ustalonych ilości składników w aktuszach (kartach) spisowych, a także ujęcia na odrębnych aktuszach 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 aktuszy (kart) spisów z natury lub protokołów inwentaryzacyjnych oraz złożenie na nich swoich podpisów,
 - udzielenie osobom zajmującym się inwentaryzacją, a zwłaszcza zespołom spisowym i kontrolerom spisowym wszelkich niezbędnych informacji i wyjaśnień,
 - wystąpienie przyczyn i okoliczności powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych, proponowanego sposobu ich rozliczenia, a także stormulowanie 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 wszelkich istotnych spostrzeżeń wynikających z inwentaryzacji, w tym zwłaszcza kierownika jednostki wydanych na wniosek organów dokonujących inwentaryzacji, dla doskonalenia organizacji i realizacji w przyszłości prowadzonej działalności.

POWOLYWANIE I OKREŚLENIE ZADAN KOMISJI INWENTARYZACYJNEJ

ROZDZIAŁ V

5.1. Kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego powołuje przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, spośród pracowników zatrudnionych na kierowniczych stanowiskach posiadających doświadczenie w sprawie organizowania i przeprowadzania inwentaryzacji. Nie może nim być główny księgowy oraz zażen z podległych mu pracownikom.

5.2. Na wniosek przewodniczącego komisji uzgodniony z głównym księgowym, kierownik jednostki powołuje pozostałych członków komisji.

5.3. Komisję inwentaryzacyjną powołuje się raz na kilka lat. Do już powołanej komisji mogą być powoływani nowi członkowie, w tym również na miejsce członków uśniętych. Pełny skład komisji powinien liczyć co najmniej 5 osób.

5.4. Kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zbiorczy w porozumieniu z głównym księgowym powołuje co najmniej 5-osobowe zespoły (grupy) spisowe spośród osób kompetentnych posiadających stosowne kwalifikacje i doświadczenie.

Do zespołów (grup) spisowych nie mogą być powoływane osoby odpowiedzialne materialnie za inwentaryzowane składniki, jak również pracownicy odpowiedzialni za odcinek działalności: objęty inwentaryzacją (np. pracownik księgowości prowadzący ewidencje inwentaryzowanych składników, kierownik zaopatrzenia, którego podlega nadany objęty inwentaryzacją). Zakaz powyższy nie dotyczy pracowników księgowości prowadzących ewidencje aktywów i pasywów inwentaryzowanych drogą uzgodnienia salid bądź potwierdzenia danych ewidencji ze stosowną dokumentacją, ich analizy i weryfikacji. Do zespołów spisowych mogą być powoływane osoby nie będące pracownikami jednostki np. osoby będące ekspertami w dziedzinie wiedzy niezbędnej do inwentaryzacji określonych składników.

5.5. Uzgodnien salid z bankami (w zakresie zgromadzonych na rachunkach bankowych środków pieniężnych i kredytów) oraz z kontrahentami, zwłaszcza z odbiorcami i innymi dłużnikami (z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych, należności publicznotrapienych oraz należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych), a także inwentaryzacji składników aktywów i pasywów drogą potwierdzenia ewidencji z własną dokumentacją, dokonują pracownicy księgowości wyznaczeni przez głównego księgowego.

W odniesieniu do składników o skomplikowanej strukturze i sposobie rozliczeń, kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego, powołuje dodatkowo do udziału w inwentaryzacji tych składników, kompetentnych pracowników kondek, merytorycznych (technicznych, technologicznych, handlowych, prawnych itp.) lub ekspertów z zewnątrz.

5.6. Kontrolę inwentaryzacji w czasie jej przygotowania, przeprowadzenia oraz rozliczenia przeprowadzają

- główny księgowy, w ramach sprawowania ogólnego nadzoru,
- przewodniczący i członkowie komisji inwentaryzacyjnej,
- kontrolerzy spisuowi powołani przez kierownika jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zaopiniowani przez głównego księgowego, kontrolerami spisywymi mogą być m.in. pracownicy księgowości.

Główny księgowy i pracownicy księgowości prowadzący ewidencje inwentaryzowanych składników lub wyznaczeni do pełnienia funkcji kontrolerów spisywymi nie mogą być powoływani do innych organów zajmujących się inwentaryzacją, a zwłaszcza do komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych.

Osoby uprawnione do dokonywania kontroli inwentaryzacji mogą sprawować, związane z tym funkcje zarówno w związku z przeprowadzaniem inwentaryzacji okresowej (w tym rocznej) jak i poszczególnych form inwentaryzacji (doradziej, okolicznościowej, pogodytanej itp.).

5.7. W efekcie przeprowadzonej kontroli spisu z natury rzeczowych składników aktywów iważyh i obrotowych kontrolujący wnoszą stosowne adnotacje we właściwych (poddanych kontroli) pozycjach aktuszy spisywch i opiniują je podpisani w kolumnie - uwagi. Z przebiegu i rezultatów kontroli inwentaryzacji, kontrolujący sporządzają protokoły lub sprawozdania, podpisywane również przez członków zespołów spisywch i osoby odpowiedzialne materialnie.

5.8. Kontrola czynności lub materiałów inwentaryzacyjnych może być przeprowadzana w trakcie trwania inwentaryzacji lub po jej zakończeniu (w oparciu o dokumentację inwentaryzacyjną).

5.9. Na prawach obserwatorów w czynnościach inwentaryzacyjnych mogą brać udział biegli rewident i oraz współpracujący z nimi aplikanci, praktykanci i asystenci stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie, a także do wydanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

ROZDZIAŁ VI

ZASADY INWENTARYZACJI W FORMIE SPISOW Z NATURY

6.1. Przed przystąpieniem do spisu z natury osoby materialnie odpowiedzialne składają zespołowi spisowemu oświadczenie wiśpne o ujęciu do ewidencji wszystkich operacji gospodarczych o uzgodnieniu tej ewidencji z księgowością oraz przekazaniu do księgowości wszystkich dokumentów związanych z dokonywanymi operacjami gospodarczymi.

6.2. Podlegające inwentaryzacji składniki aktywów drogą spisu z natury ujmują się w aktuszach spisywch lub równoznacznych dokumentach, traktowanych od momentu ich ponumerowania, zaparatowania i zarejestrowania w specjalnej ewidencji jako druki objęte losową kontrolą, zuzycia (kiesiego zarachowania).

6.3. Aktuszy spisu z natury lub dokument z nim równoznaczny jak karta lub protokół spisu powinien być wyehiony bez pozostawiania wolnych pocyli i kolumn, a także powinien zawierać następujące dane oraz informacje:

- nazwa jednostki, określenie rejonu spisowego (magazynu, sklepu, hurtowni, stoiska, hali, produkcyjnej, placu budowy, zakładu gastronomicznego itp.),
- numer aktusza spisowego,
- rodzaj inwentaryzacji, okres przeprowadzania oraz dzieł, na który dokonuje się jej rozliczenia,
- podana na każdej karcie lub stronie aktusza spisowego datę i godzinę rozpoczęcia i zakończenia spisu składników ujętych na tej karcie lub stronie,
- nazwę spisującego artykułu, symbol stosowany w księgowości, symbol klasyfikacji środków trwałych (gdý ujmują się środki trwałe), jednostkę miary itp.,
- ilość stwierdzoną w czasie spisu.

- imiona, nazwiska i podpisy członków zespołu spisowego i osób odpowiedzialnych materialnie,
- imiona i nazwiska innych osób uczestniczących w spisie (np. obserwującego spisu biegłego rewidenta).

6.4. Wykrytione wyżej informacje wpisuje się do aktusza spisowego w sposób trwały, tj. na komplecie piśmten maszynowym, długopisem itp.

6.5. Biepy w aktuszach spisywch koryguje się wyłącznie przez skreślenie błędnego zapisu w sposób umożliwiający późniejsze jego odczytanie, wpisanie zapisu poprawnego, unieszczenie daty oraz podpisu przedstawiciela zespołu spisowego i osób odpowiedzialnych materialnie.

6.6. Ustaloną drogą policzenia, zwazania lub znieierzenia, a więc z natury ilość spisywanych rzeczowych aktywów trwałych lub obrotowych, a także środków pieniężnych, ujmują się do kolijnej pozycji spisu bezpośrednio po dokonaniu pomiaru i ustaleniu ilości. Ilość składników znajdujących się w mienaruszonych opakowaniach można ustalić poprzez przeleżenie liczby opakowań i pomnożenie ich przez zawartość każdego z nich. Dla stwierdzenia autentyczności zawartości opakowania, znajdujących się w nim towarów, co do rodzaju, gatunku i autentycznej jakości, próbne sprawdza się wybrane opakowania.

6.7. Drogą szacunkową, przybliżonych obmiarów, obliczeń technicznych itp. ustala się ilość składników, dla których ustalenie rzeczywistych ilości jest trudne. Dotyczy to artykułów zwalowych, towarów masowych, syplik, przestizennych, ciężkich, trudnoosępnych itp.

Oszacowania i pomiaru ilości takich składników dokonują kompetentni specjaliści w obecności zespołu spisowego (lub wchodzący w jego skład) i osób odpowiedzialnych materialnie. Stosownie obliczenia techniczne, szkie, rysunki, wyniki pomiarów itp., powinny być uwidocznione na aktuszach spisywch lub dołączonych do nich materiałach pomocniczych, podpisanych przez zespół spisywy oraz osoby materialnie odpowiedzialne.

6.8. Jeżeli ustalony drogą szacunkową i obmiarów rzeczywisty stan składników różni się od ich stanu ewidencyjnego nie więcej niż o:

- 8%, dla surowców mineralnych (żwir, piasek, glina, kaolinowa, węgiel, koks itp.), a także dla towarów przestizennych, zwabowych itp. przechowywanych w białych niefermentnych i przeleżanych z objętości na wagę,
- 4% dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów syplik przechowywanych w zasobnikach ewidencjonowanych w toach lub jednostkach objętości.

za stan wynikający z natury przyjmuje się stan ewidencyjny.

6.9. 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 zapotrzebowaną przez głównego księgowego (np. w odniesieniu do inwentaryzacji produkcji w toku), przy ustaleniu ilości i wyceny, uzasadnione jest skorzystanie z pomocy danych ewidencji.

6.10. Ustalenie ilości rzeczywistego stanu inwentaryzowanych składników dokonuje członek zespołu spisowego w obecności osoby odpowiedzialnej materialnie. Wpis do aktusza spisowego następuje niezwłocznie po ustaleniu ilości danego składnika. Osoby odpowiedzialne materialnie powinny we własnym interesie czuwać wspólnie z zespołami spisywymi nad poprawnością spisu.

6.11. W przypadku przekazywania pola spisowego innym osobom odpowiedzialnym materialnie należy zapewnić możliwość uczestniczenia przy ustaleniu ilości zarówno osobom przekazującym, jak i przejmującym.

6.12. W razie niemożności uczestniczenia z ważnych przyczyn w spisie osób odpowiedzialnych materialnie, mogą one upoważnić do tego swoich przedstawicieli, gdy tego nie zrobia, decyzyją kierownika jednostki w spisie winna uczestniczyć dodatkowa osoba z urzędni reprezentująca niezbędnego.

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

- przygotowanie do inwentaryzacji sprzętu, wyposażenia, narzędzi pomiarowych i odczytów ochronnej,
- uporządkowanie składowisk (ubozene tych sanych rodzajów artykułów w jednym miejscu, sprzyjające pomiarom masowym 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.

W wyjątkowych i szczególnie uzasadnionych przypadkach, decyzyją 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 kontroliwych polegających na:

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

6.14. W czasie spisu należy wypełnić wszystkie pozycje i kolumny aktuszy spisywch, z wyjątkiem ceny i wartości, bowiem wyceny spisu dokonuje później odpowiedzialny pracownik księgowości. Zespoły spisowe dane przekazujące ceny i wartości w przypadku inwentaryzacji ewidencjonowanych jedynie wartościowo i towarów w detalu i gastronomic. Dodatkowo zobowiązane są one do sporządzenia zestawienia stron aktuszy spisywch oraz ustalenia wartości towarów w dniu spisu, potwierdzenia jej z raportem placówki i własnego dokonania rozliczenia inwentaryzacji, które uwalnia podjęcie decyzyj o otwarciu sklepu lub oślu gastronomicznego.

6.15. W przypadku spisu zlawczo-obrotowych aktusze spisywe sporządza się w trzech egzemplarzach (w poszczególnych przypadkach w dwóch), z przekazaniem oryginału dla księgowości, a kopii dla osób odpowiedzialnych materialnie.

6.16. Składniki zbdrne, nadmierne, nieprzydatne, niepoehowarostowe oraz będące własnością innych osób spisuje się na odrębnych aktuszach spisywch, kopie (lub kserokopie) spisu towarów obcych wysła się przy piśmie właściwole. W uwagach aktuszy spisywch zapisaws niepoehowarostowych, nadmiernych itp. podaje się przyczynę, stopień uszkodzenia, powód nieprzydatności itp. uwalniający podjęcie decyzyj o ich zagospodarowaniu, deprecjacji, upynieniu itp.

6.17. Stosowane w aktuszach spisywch nazwy, symbole i jednostki miary winny pochodzić z indeksu używanego w ewidencji księgowej, powlewas posługiwane się nazwami przypadkowymi utrudnia ustalanie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych.

6.18. Gotówka w kasie i inne walory obce, akcje, obligacje, czeki, weksle itp.) podlega ujęciu w protokole kontroli (inwentaryzacji) kasy.

6.19. Z chwilą zakończenia spisu z natury zespół spisowy sporządza i przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej sprawozdanie zawierające informacje o:

- przygotowaniu pola spisowego do inwentaryzacji;
- zabezpieczeniu pomieszczeń i inwentaryzowanych składników,
- przebiegu spisu i uchu składników w czasie jego trwania

Wraz z tym sprawozdaniem przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej otrzymuje:

- arkusze spisowe wypełnione, anulowane i niewykorzystane,
 - rozliczenie z pobranych arkuszy,
 - materiały pomocnicze (rysunki, wyliczenia itp.),
 - oświadczenia wstępne i końcowe osób odpowiedzialnych za materiały
- 6.20. Zespoły spisowe zwracają osobom odpowiedzialnym prowadzoną przez nich ewidencję (np. kartotekę ilościową)

ROZDZIAŁ VII INWENTARYZACJA DROGĄ UZGODNIENIA SALD ORAZ POPRZEC PORÓWNANIE EWIDENCJI Z DOKUMENTACJĄ

7.1. Środki pieniężne zgromadzone w bankach, a także salda otrzymanych z banków lub przysługanych (postawionych do dyspozycji) kredytów i pożyczek, jak również wpłaconych do banków lokat termiновых, inwentaryzowane są z inicjatyw banków drogą potwierdzeń sald. Oprócz potwierdzeń na dzień bilansowy banki przesyłają swoim klientom bieżące wydruki bankowe dotyczące tych wszystkich sald, co umożliwia bieżące korygowanie ewentualnych rozbieżności.

Ze strony jednostki, śledzeniem poprawności wykazywanych przez banki sald zajmują się wyznaczeni przez głównego księgowego pracownicy księgowości.

7.2. Również wyznaczeni przez głównego księgowego pracownicy księgowości zajmują się prowadzoną drogą uzgodnień sald inwentaryzacją należności, z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych, należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, a także należności publicznoprawnych.

7.3. Salda należności uzgadniane są według stanu na 30 listopada każdego roku w rezultacie wysłania do dłużników (zwłaszcza odbiorców) specyfiki sald z wnioskami o potwierdzenie lub nadesłanie swojej wersji. Pisma w tej sprawie kierowane są do dłużników do dnia 20 grudnia każdego roku.

7.4. Nadesłanie przez dłużników potwierdzenia lub specyficzne sald wynikających z ich ksiąg są podpisawą do uznania (w pewnym przypadku) sald za zminimalizowane, zaś w drugim do prowadzenia analizy i wyjaśnień, których celem jest uzgodnienie.

7.5. W odniesieniu do należności bardziej skomplikowanych, trudnych do uzgodnienia z uwagi na dużą liczbę wzajemnych operacji, w tym różnego typu reklamacji, a także do sald z odbiorcami zagranicznymi, inwentaryzacji dokonuje wyznaczony pracownik księgowości wspólnie z rzeczoznawcą (np. handlowcem) z właściwej komórki merytorycznej.

7.6. Salda należności niepotwierdzone mimo wysłanej korespondencji przez odbiorców inwentaryzuje się drogą porównania danych ewidencji z posiadaną dokumentacją, ich analizą i weryfikacją.

7.7. Aktywa i pasywa niepodlegające inwentaryzacji drogą spisów z natury lub uzgodnień sald, a także kwalifikujące się do inwentaryzacji tymi drogami, lecz niezainwentaryzowane za ich pomocą z różnych przyczyn, podlegają inwentaryzacji drogą porównania danych wynikających z ewidencji ze stosowną dokumentacją oraz weryfikacji ich realności.

7.8. Inwentaryzacji drogą porównania, weryfikacji i oceny realności sald pozostałych aktywów i pasywów dokonują wyznaczeni pracownicy księgowości, współpracając przez ekspertów z innymi komórkami merytorycznymi według stanu na 31 grudnia danego roku obrotowego lub na inny dzień kończący rok obrotowy.

7.9. W ten sam sposób inwentaryzuje się również zobowiązania, jednakże w odniesieniu do zobowiązań potwierdzonych jednorazowo lub po wyjaśnieniach przez wierzycieli nie sporządza się w stosunku do nich odrębnych protokołów weryfikacji, uznając za weryfikację proces doprowadzający do uzgodnienia salda.

7.10. Z dokonanego porównania danych ewidencji z właściwymi dokumentami oraz ich weryfikacji sporządzane są protokoły weryfikacyjne.

7.11. Specyficzną formą weryfikacji jest analiza obrotów pomiędzy rzeczywistym dniem inwentaryzacji a dniem bilansowym. Ten rodzaj weryfikacji wykonywany jest przez wyznaczonych pracowników księgowości i dotyczy wszystkich sald aktywów i pasywów inwentaryzowanych na inną datę niż dzień bilansowy, bez względu na to, czy inwentaryzacji dokonano drogą spisów z natury, czy też uzgodnienia sald, np. na 30 listopada danego roku obrotowego. Z czystości tego typu dokonywanej weryfikacji nie sporządza się specjalnych protokołów, jednakże specyfikuje się procedury doprowadzające do stwierdzenia poprawności sald z datą, podpisem osoby dokonującej weryfikacji.

7.12. Inwentaryzacja dokonywana drogą porównania danych ewidencji z dokumentami polega na próbie ustalenia realności stanów aktywów i pasywów przez konfrontację danych ewidencji z rzeczywistością potwierdzoną dokumentami.

7.13. W przypadku stwierdzenia rozbieżności przy weryfikacji dokumentacji odpowiednio koryguje się stany ewidencyjne. Przykładowe przypadki i procedury weryfikacji stanów ewidencyjnych oraz potwierdzających lub podważających te stany dokumentów ilustruje poniższa tabela.

Lp.	Przedmiot inwentaryzacji	Przykładowe procedury (sposób weryfikacji)
1.	Wartości niematerialne i prawne	Poprawność zaliczenia do tej grupy aktywów, zgodność z prawem terminowość odpisów amortyzacyjnych, zgodność BO z zatwierdzonym bilansem za rok poprzedni, przyczyny i rozchody.
2.	Środki trwałe, które w tym roku nie inwentaryzują się drogą spisów z natury (raz na cztery lata)	Poprawność BO z zatwierdzonym bilansem roku poprzedniego, poprawność ujęcia przysług i rozchodów, poprawność i terminowość obliczania odpisów amortyzacyjnych.

3.	Materiały, towary i produkty nie inwentaryzowane w roku obrotowym drogą spisu z natury (co drugi rok)	Poprawność BO z zatwierdzonym bilansem za rok poprzedni, ujęcie przysług i rozchodów (w tym zużycia w porównaniu z normami).
4.	Rozrachunki z tytułów publicznoprawnych	Poprawność sald na BO, poprawność sald z poszczególnych tytułów publicznoprawnych i ich zgodność z deklaracjami i zeznaniami podatkowymi oraz wnioskami wpłatami i otrzymywanymi zwrotami. Dodatkowo wpłaty i zwroty można potwierdzić z instytucjami publicznoprawnymi. Rozliczenia po dniu bilansowym.
5.	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	Zgodność sald z listami płac i wypłat wynagrodzeń, wypłaty dokonywane po dniu bilansowym.
6.	Rozrachunki, rozszczenia z tytułu niedoborów, szkód i nadwyżek oraz rozszczenia sporne	Zgodność z decyzją kierownika jednostki w sprawie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, porównanie z dokumentacją prawną. Rozliczenia po dniu bilansowym.
7.	Dostawy niefakturowane i w drodze	Sprawdzenie poprawności zafakturowania dostaw niefakturowanych oraz nadesłania rozliczenia dostaw w drodze
8.	Środki trwałe w budowie	Sprawdzenie zapisów dokonywanych w ewidencji środków trwałych w budowie, skontrolowanie z większymi fakturami wykonawców, sprawdzenie późniejszych operacji i rozliczeń, porównanie ewidencji z faktycznym zaawansowaniem budowy.
9.	Rozliczenia międzykresowe kosztów i przysług	Sprawdzenie poprawności rozliczeń z BO, zgodności z prawem tytułów rozliczeń i terminowości ich dokonywania, zasadności i następnych rozliczeń sald bilansowych.
10.	Kapitały i fundusze własne	Sprawdzenie zgodności z BO oraz z aktami konsyducyjnymi (statut, umowa spółki), sprawdzenie poprawności zmian stanów kapitałów i funduszy.

ROZDZIAŁ VIII UPROSZCZCZENIA INWENTARYZACJI

8.1. Jednostka dokonuje wyboru uproszczeń dopuszczonych ustawą, z zachowaniem warunku określonego w treści art. 4 ust. 1 zobowiązującego jednostki do stosowania określonych ustawą zasad rachunkowości, co wyraża się zrealizym jasnym przedstawieniem sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

8.2. Przyjęte w jednostce uproszczenia polegające na:

- inwentaryzowaniu drogą spisów z natury:
 - a) materiałów, towarów i wyrobów gotowych oraz półfabrykatów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową - raz w ciągu dwóch lat w dowolnym okresie roku,
 - b) 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 - raz w ciągu czterech lat w dowolnym okresie roku,
- inwentaryzowaniu składników wymienionych za literami a i b, w latach, w których nie inwentaryzuje się ich drogą spisów z natury, przez porównanie ewidencji księgowej z właściwą dokumentacją oraz ich analizą i weryfikacją, celem stwierdzenia ich realności według stanu na dzień bilansowy,
- inwentaryzowaniu w wyjątkowych i szczególnie uzasadnionych przypadkach, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej aprobowany przez głównego księgowego i zatwierdzonych przez kierownika jednostki pewnych składników aktywów, w konfrontacji z prowadzoną ewidencją, co dotyczy w szczególności:
 - składników występujących w dużych ilościach, o stosunkowo małej wartości umownych jedynie ilościowo - np. wyposażenia obiektów, drobnego sprzętu, mebli, maszyn biurowych (poza komputerami), itp.,
 - masosygneli i jednostkowej produkcji w toku,
 - budów w toku (przy których można korzystać z danych ksiąg rachunkowych oraz zapisów dziennika budowy),
 - zapasów okrytych,
- zastępowaniu pełnego spisu z natury zapisem wyrynkowym, co może wystąpić w razie zaistnienia konieczności sprawdzenia pewnego fragmentu składników, przy podjęciu kradzieży, włamania, malswersacji lub innych nadużyć dokonanych przez personel lub sprawców zewnętrznych, a także w przypadkach zaistnienia innych wypadków losowych.

ROZDZIAŁ IX WYCENA ARKUSZY SPISOWYCH ORAZ USTALENIE, WERYFIKACJA I ROZLICZENIE RÓŻNIC INWENTARYZACYJNYCH

9.1. W przypadku pól spisowych, w których składniki ewidencjonowane są jedynie wartościowo, zespół spisowy dokonują wyceny arkuszy spisowych przez wypełnienie w nich również kolumn ceny i wartości oraz przez podsumowanie, czemu służy sporządzenie zestawienia stonice 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 ilość warto byłoby porównanie sprawdzić, dokonania powtórnego spisu (przy większych różnicach), bądź doposażenia placówki do otwarcia w przypadku stwierdzenia różnic nieistotnych.

9.2. Główny księgowy, po otrzymaniu od przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej arkuszy spisowych z kompletem pozostałych dokumentów inwentaryzacyjnych, w odniesieniu do inwentaryzacji składników objętych ewidencją ilościowo-wartościową, ilościową lub nie objętych ewidencją

w ogóle, zarządza wyłączenie inwentaryzowanych składników aktywów bezpośrednio na aktuszach spisowych lub w zestawieniach zbiorczych spisów z natury. Wyceny tej dokonuje się drogą przemnożenia spisanych na aktuszach ilości poszczególnych składników przez cenę stosowaną w księgowości do ich ewidencji. W przypadku składników nie objętych ewidencją przyjmuje się cenę z ostatniej faktury, cenę średnią lub ustaloną w drodze szacunku niekierując się warunkami rynkowymi, ceną sprzedaży netto, wartością godziwą itp.

9.3. Po dokonaniu wyceny inwentaryzowanych składników aktywów ustala się dla nich różnice inwentaryzacyjne przez potrącanie stanów ewidencyjnych ze stanów z natury wynikających z arkuszy inwentaryzacyjnych. 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 gastronomici, różnice inwentaryzacyjne ustalone są jedynie wartościowo. Dla składników nie objętych ewidencją w ogóle z reguły nie ustala się różnic inwentaryzacyjnych, gdyż tego typu uprzedzające założenie przyjęło decydując się na stosowanie takiego rozwiązania, kierując się małą podatnością danego składnika na kradzież, malswersację, itp. Jednakże 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), a w tym zleceń produkcyjnych itp.

9.4. Ilościowe (podzielne) wycenione lub ilościowo-wartościowe różnice inwentaryzacyjne ujmują się w zestawieniach zbiorczych spisów z natury lub w zestawieniach różnic inwentaryzacyjnych lub w odpowiednich tabulogramach (wydrukach) komputerowych, umożliwiających:

- powiązania poszczególnych pozycji arkuszy spisowych z właściwymi pozycjami zestawień zbiorczych spisów z natury, zestawień różnic inwentaryzacyjnych, tabulogramów itp.,
- ustalenie łącznej wartości niedoborów i nadwyżek, z podziałem na regiony spisowe, konta syntetyczne, analityczne, konta pomocnicze itp.

9.5. Świerdzone 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.

9.6. 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 niezaminiowane przez pracowników odpowiedzialnych materialnie,
- niedobory zawinione, które

- a) będą przez jednostkę dochodzone celem wyegzekwowania od osób, które je spowodowały, ich równowartości lub innej rekompensaty,
- b) nie będą przedmiotem dochodzenia, pociągów, egzekucji itp., a co najwyżej jednostka zastosuje wobec osób winnych inne środki oraz poczyni starania w kierunku uniknięcia ich w przyszłości.

9.7. Niezaminiowane niedobory i szkody oraz ubytki naturalne powstają w rezultacie utraty ilości lub użyteczności i wartości składników, z przyczyn niezależnych od osób odpowiedzialnych materialnie, które z reguły nie mogą - mimo dołożonej staranności - im zapobiec. Ubytki naturalne stanowią niedobory mieszczące się w granicach norm ustalonych w oparciu o właściwości danego składnika. Ubytki naturalne, zaniki mieszczące się w granicach dopuszczalnego zmniejszenia się ilości składnika oraz niedobory niezaminiowane zaliczane są zgodnie z ZPK w ciężar odpowiedzialnych kont kosztów, a nadwyżki - na ich zmniejszenie, lub na dobro określonych przychodów.

9.8. Niedobory i szkody zawinione powstają z winy osób odpowiedzialnych materialnie, w wyniku działania lub zaniechania, czy też zaniebdania obowiązków, a zwłaszcza w efekcie naruszenia przepisów obowiązujących w jednostce dotyczących obrotu składnikami aktywów lub braku troski o ich zabezpieczenie.

9.9. Po dokonaniu wyceny arkuszy spisowych oraz ustaleniu różnic inwentaryzacyjnych, główny księgowy przekazuje komplet dokumentacji inwentaryzacyjnej z powrotem przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, który zarządza dokonanie weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych. Aby dokonać tej weryfikacji w sposób profesjonalny zbierane są stosowne wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie dotyczące przyczyn i okoliczności powstania tych różnic, a także ewentualne opinie rzeczoznawców, stanowiska zespołów spisowych, osób prowadzących ewidencje inwentaryzowanych składników, dostawców towarów i materiałów, odbiorców wyrobów gotowych itp.

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

- dokonania kompensat niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych ujawnionych w tej samej inwentaryzacji, w tym samym polu spisowym i u tej samej osoby odpowiedzialnej materialnie, honorując zasadę, iż kompensuje się mniejszą ilość po niższej cenie,
- odniesienia nadwyżek aktywów obrotowych wynikających z błędów pomiaru na zmniejszenie kosztów (lub w przypadku powstających z innych przyczyn - na pozostałe przychody operacyjne),
- odniesienia niedoborów niezaminiowanych 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 powstanie z ich winy niedoborów, których jednostka zamierza dochodzić,
- kompensatom nie podlegają różnice inwentaryzacyjne w składnikach niebędących rzeczowymi aktywami obrotowymi (np. dotyczące środków trwałych).

9.11. Z czynności dotyczących rozliczenia i weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna sporządza stosowny protokół.

9.12. Niezależnie od tego przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej sporządza sprawozdanie zawierające ocenę przygotowania, przebiegu i rozliczenia inwentaryzacji, podając w nim stwierdzenie nieprawidłowości w zakresie przechowywania, konserwacji, dokumentacji, ewidencji, oznaczania i ochrony składników, a także błędy w ich inwentaryzacji.

9.13. 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
- 9.14. Skutki rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych winny być ujęte w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypada termin inwentaryzacji.