

Instrukcja inwentaryzacyjna

§ 1. Postanowienia wstępne

1. Niniejsza instrukcja została zatwierdzona uchwałą zarządu (zarządzeniem prezesa, dyrektora itp.) jednostki z dnia i obowiązuje wszystkie komórki organizacyjne i pracowników zatrudnionych w jednostce od dnia
2. Jednostka zobowiązana jest do stosowania zasad inwentaryzacji określonych w ustawie o rachunkowości, uzupełnionych postanowieniami niniejszej instrukcji, wewnętrznymi przepisami prawa, tj. regulaminem organizacyjnym, regulaminem kontroli wewnętrznej, regulaminem obiegu dokumentów, jak również zasad zawartych w polityce rachunkowości spółki opracowanej zgodnie z wymaganiami art. 10 ustawy o rachunkowości.
3. Bez względu na rodzaj oraz przyczyny dokonywania (roczna, zdawczo-odbiorcza, okolicznościowa, niezapowiedziana itp.), każdą inwentaryzację przeprowadza się na podstawie zarządzenia wewnętrznego. Do zarządzenia wewnętrznego dotyczącego inwentaryzacji, wydawanego przez kierownika jednostki, dołącza się informacje o:
 - a) składzie komisji inwentaryzacyjnej,
 - b) składach zespołów (grup) spisowych,
 - c) planie (program, harmonogram) czynności inwentaryzacyjnych.

§ 2. Cel inwentaryzacji

1. Głównym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego 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, na który przypada termin inwentaryzacji, odpowiednich zapisów księgowych.
2. Przeprowadzenie inwentaryzacji, poza realizacją głównego zadania, o którym mowa w ww. pkt 1, ma także na celu dokonanie oceny:
 - a) przydatności gospodarczej posiadanych przez jednostkę składników (zwłaszcza aktywów w zakresie ich ilości i jakości),
 - b) osób, którym powierzono mienie jednostki, a więc osób odpowiedzialnych materialnie, zwłaszcza w zakresie ich kompetencji, uczciwości, stopnia przygotowania do pełnienia określonej funkcji,
 - c) stanu zabezpieczenia rzeczowych składników aktywów i gotówki przed niekorzystnymi wypadkami (takimi jak zdarzenia losowe, np. pożar, powódź, kradzież z włamaniem), a także przed negatywnym działaniem wpływów atmosferycznych (np. przed psuciem się).

§ 3. Sposoby, metody i formy przeprowadzania inwentaryzacji

1. Ustalenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów dokonuje się drogą:
 - a) spisu z natury,
 - b) uzgodnienia sald z bankami (zwłaszcza stanów środków na rachunkach bankowych, stanów lokat, kredytów itp.), a także należności od odbiorców,
 - c) porównania stanów wynikających z ksiąg rachunkowych z danymi wynikającymi z odpowiednich dokumentów, ich analizy oraz weryfikacji.
2. Drogą spisu z natury inwentaryzuje się:
 - a) znajdujące się w użytkowaniu środki trwałe własne i obce (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,
 - c) nieruchomości zaliczone do inwestycji,
 - d) rzeczowe składniki aktywów obrotowych (materiały, towary, wyroby gotowe, półfabrykaty, produkcję w toku itp.),
 - e) aktywa pieniężne (z wyłączeniem zgromadzonych na rachunkach bankowych),
 - f) papiery wartościowe w postaci materialnej.
3. Drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic inwentaryzuje się:
 - a) aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki,
 - b) papiery wartościowe w formie zdematerializowanej,
 - c) należności, z wyjątkiem należności:
 - spornych i wątpliwych, a w bankach również należności zagrożonych,
 - od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,
 - z tytułów publicznoprawnych,
 - d) należności z tytułu udzielonych pożyczek,
 - e) powierzone kontrahentom własne składniki aktywów, z wyjątkiem przekazanych wyspecjalizowanym jednostkom świadczącym usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

4. Drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz 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 (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego),
- 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) 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 zinventaryzowanie ich tymi drogami nie było możliwe, opłacalne itp.; 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.

5. Inwentaryzacja może być przeprowadzona:

a) metodami:

- pełną,
- ciągłą,
- uproszczoną,

b) w formie:

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

6. Najczęściej przeprowadzaną inwentaryzacją okresową pełną jest inwentaryzacja roczna składników aktywów i pasywów.

7. Doraźna inwentaryzacja okolicznościowa może zostać przeprowadzona na skutek zdarzeń takich jak:

- a) połączenie, podział, sprzedaż, przekształcenie w inny rodzaj jednostki lub inna zmiana formy prawnej,
- b) likwidacja jednostki lub jej zorganizowanej części,
- c) rozliczenie osób odpowiedzialnych materialnie,
- d) kontrola organów zewnętrznych (np. organów podatkowych, biegłego rewidenta),
- e) wypadki i zdarzenia losowe (np. powódź, pożar, gradobicie, kradzież, włamanie).

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

9. Można nie przeprowadzać spisu z natury składników aktywów z chwilą zmiany osoby odpowiedzialnej materialnie, 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.

10. W odniesieniu do zapasów aktywów obrotowych objętych ewidencją ilościowo-wartościową i znajdujących się w strzeżonych składowiskach można stosować metodę inwentaryzacji ciągłej. Metodę tę stosuje się pod warunkiem:

- a) zachowania wymagań wynikających z ustawy o rachunkowości i z niniejszej instrukcji,
- b) objęcia nią w danym dniu całej grupy jednorodnych składników,
- c) prowadzenia dla tych składników ewidencji ilościowo-wartościowej,
- d) zapewniania wiarygodności ich stanów na dzień bilansowy.

11. Inwentaryzację metodą uproszczoną można przeprowadzać pod warunkiem, że skutki uproszczeń nie wpłyną negatywnie na stosowanie określonych ustawą zasad rachunkowości zobowiązujących do rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego.

§ 4. Terminy przeprowadzania inwentaryzacji

1. Na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzuje się:

a) drogą spisu z natury:

- aktywa pieniężne, czyli krajowe środki płatnicze, waluty obce i dewizy (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych),
- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- produkcję w toku,

- materiały i towary odpisywane w koszty w dniu ich zakupu lub produkty gotowe zaliczane w koszt własny ich sprzedaży w momencie wytworzenia,

b) drogą uzgodnienia sald:

- aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki,
- papiery wartościowe w formie zdematerializowanej,

c) drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników:

- środki trwałe, do których dostęp jest utrudniony,
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego),
- 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,
- rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów,
- wszelkie kapitały i fundusze (w tym fundusze specjalne),
- rezerwy,
- pozostałe aktywa i pasywa – niewymienione wyżej – 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 polityce rachunkowości rozwiązań dopuszczonych ustawą; może to np. dotyczyć braku reakcji dłużnika na pisemne wnioski o potwierdzenie salda albo co drugi rok inwentaryzacji zapasów aktywów obrotowych, których spisów z natury dokonuje się raz na dwa lata.

2. Raz w ciągu czterech lat – w dowolnym terminie – sporządza się 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.

3. Raz w ciągu dwóch lat – w dowolnym terminie – sporządza się spis z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową.

4. W ostatnim kwartale roku obrotowego, do 15. dnia następnego roku obrotowego, pod warunkiem że ustalenie stanu następuje przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda – przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym, inwentaryzuje się:

- drogą spisu z natury:
 - rzeczowe składniki aktywów obrotowych 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 znacznie 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, przechowania, 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 powierzone kontrahentom własne składniki aktywów.

5. Raz w roku – w dowolnym okresie – sporządza się spis z natury zapasów towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego.

6. Składniki wymagające częstszej kontroli 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 zapewnienia skutecznej ich kontroli. Wykaz i terminarz inwentaryzacji tych składników określa kierownik jednostki na wniosek głównego księgowego. Zasada ta dotyczy również gotówki w kasie.

7. Doraźne inwentaryzacje okolicznościowe przeprowadzane w terminach określonych zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w niniejszej instrukcji mogą być uznane przez kierownika jednostki, na wniosek głównego księgowego, za dokonane w ramach inwentaryzacji rocznej.

8. Składniki powierzone tej samej osobie (grupie osób), powinny być inwentaryzowane w jednym terminie. Odnosi się to również do takich samych składników powierzonych różnym osobom materialnie odpowiedzialnym, znajdujących się w bliskiej odległości od siebie, w sytuacjach gdy nie zostaną stworzone inne zabezpieczenia uniemożliwiające podmiany lub tzw. "pożyczki" składników aktywów między rejonami spisowymi. Nie dotyczy to jednak inwentaryzacji ciągłej, chyba że ocena sytuacji sugeruje co innego.

§ 5. Etapy prac inwentaryzacyjnych

1. Prace związane z przeprowadzeniem inwentaryzacji rocznej aktywów i pasywów realizowane są w następujących etapach:

Etap I – obejmuje czynności przygotowawcze,

Etap II – obejmuje czynności właściwe związane z inwentaryzacją,

Etap III – obejmuje czynności rozliczeniowe,

Etap IV – obejmuje czynności poinwentaryzacyjne.

2. Do zadań etapu I zalicza się:

- 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, w tym komisji inwentaryzacyjnej (w przypadkach ukończenia kadencji komisji powołanej poprzednio), zespołów (grup) spisowych, kontrolerów spisowych, innych niezbędnych organów (m.in. rzeczoznawców, ekspertów, zespołu wyznaczonego do oceny przydatności, wyceny i sposobu zagospodarowania zapasów zbędnych, nadmiernych, niepełnowartościowych),
- d) przeprowadzenie likwidacji lub zagospodarowania składników (zapasów aktywów obrotowych, sprzętu, narzędzi, urządzeń itp.) zniszczonych, uszkodzonych, zbędnych, nieczynnych, nieprzydatnych,
- e) uzupełnienie dokumentacji przyjęcia lub wycofania składników bez wymaganego udokumentowania (równocześnie z podjęciem działań w kierunku zaniechania tego rodzaju praktyki w przyszłości),
- f) odpowiednie przygotowanie do inwentaryzacji rejonów (pól) spisowych oraz znajdujących się w nich składników,
- g) zorganizowanie przedinwentaryzacyjnej narady instruktażowo-szkoleniowej, przeznaczonej 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,
- h) przygotowanie formularzy druków lub projektów dokumentacji inwentaryzacyjnej.

3. Do zadań etapu II zalicza się:

- a) wydanie grupom (zespołom) spisowym odpowiedniej liczby arkuszy (kart) spisowych i protokołów inwentaryzacji gotówki, stanowiących w jednostce druki ścisłego zarachowania,
- b) zebranie wstępnych i końcowych oświadczeń osób materialnie odpowiedzialnych,
- c) rzetelne i poprawne przeprowadzenie spisów z natury,
- d) dokonanie kontroli poprawności przeprowadzania spisów z natury (zwłaszcza poprawności ustalania ich ilości i ujmowania ich w arkuszach spisowych),
- e) właściwe sporządzanie i ewentualne poprawianie arkuszy (kart, protokołów) spisów z natury oraz opracowywanych do nich materiałów pomocniczych,
- f) wysyłanie wniosków o potwierdzenie sald należności od odbiorców i innych kontrahentów, z wyjątkiem należności spornych, wątpliwych (w bankach również zagrożonych), od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych i z tytułów publicznoprawnych,
- g) dokonanie – 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,
- h) sporządzenie sprawozdań zespołów (grup) spisowych dotyczących przygotowania i przebiegu procesu inwentaryzacji, zabezpieczenia pomieszczeń, składowisk, a także znajdujących się w nich składników, ich stanu jakościowego, a także sformułowaniu wniosków umożliwiających redukcję w przyszłości stwierdzonych niedociągnięć,
- i) przekazanie arkuszy spisowych wraz z materiałami pomocniczymi oraz oświadczeniami osób odpowiedzialnych materialnie – do księgowości oraz rozliczenie się z pobranych arkuszy,
- j) przekazanie sprawozdania zespołu spisowego do komisji inwentaryzacyjnej.

4. Do zadań etapu III zalicza się:

- a) kontrolę poprawności arkuszy (kart) spisowych, protokołów inwentaryzacji kasy oraz składników inwentaryzowanych drogą porównania ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji oraz innych rodzajów dokumentacji inwentaryzacyjnej,
- b) przeprowadzenie ewentualnej inwentaryzacji powtórnej lub uzupełniającej w drodze spisów z natury, wykazu rozrachunków itp., przez grupy spisowe, pracowników księgowości (np. z udziałem rzeczoznawców), członków komisji inwentaryzacyjnej lub inne powołane osoby,
- c) wycenę inwentaryzowanych składników i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych w drodze sporządzenia zestawień zbiorczych spisów z natury i (lub) zestawień różnic inwentaryzacyjnych,
- d) wyjaśnienie 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.,
- e) ewentualne kompensaty niedoborów i nadwyżek stwierdzonych na artykułach podobnych,
- f) uwzględnienie przy rozliczeniu różnic ewentualnych norm ubytków i braków występujących w określonych składnikach,
- g) analizę, uwzględnienie wyjaśnień i wniosków osób odpowiedzialnych materialnie oraz innych organów i osób powołanych do udziału w inwentaryzacji, przeprowadzenie weryfikacji kompletu materiałów inwentaryzacyjnych – przez komisję inwentaryzacyjną,
- h) opracowanie protokołów weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych stanowiących rezultaty ich weryfikacji,
- i) uzyskanie decyzji kierownika jednostki w sprawie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,

j) ujęcie w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji, rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych stosownie do treści decyzji kierownika jednostki.

5. Etap IV stanowi wykorzystanie kompletnej wiedzy wyniesionej z dokonania inwentaryzacji, zwłaszcza rocznej, do doskonalenia działalności na przyszłość, zarówno w zakresie przeprowadzania kolejnych inwentaryzacji, jak i w odniesieniu do całokształtu zarządzania i kierowania działalnością jednostki.

§ 6. Organizacja inwentaryzacji

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 żaden z podległych mu pracowników.

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

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

4. Kierownik jednostki na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, uzgodniony z głównym księgowym, powołuje co najmniej dwuosobowe zespoły (grupy) spisowe.

5. W skład komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinny być powoływane osoby kompetentne, gwarantujące właściwą jakość spisów z natury i spełnienie głównych celów inwentaryzacji.

6. 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 ewidencję inwentaryzowanych składników, kierownik zaopatrzenia, któremu podlega magazyn objęty inwentaryzacją). Zakaz powyższy nie dotyczy pracowników księgowości prowadzących ewidencję aktywów i pasywów inwentaryzowanych drogą uzgodnienia sald bądź porównania danych ewidencji ze stosowną dokumentacją, ich analizy i weryfikacji. Do zespołów spisowych mogą być powoływane osoby niebędące pracownikami jednostki, np. osoby będące ekspertami w dziedzinie wiedzy niezbędnej do inwentaryzacji określonych składników.

7. Zespoły spisowe w obecności osób odpowiedzialnych materialnie dokonują (w terminach określonych w planie inwentaryzacji dla poszczególnych rejonów spisowych) spisów z natury rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych, maszyn i urządzeń stanowiących elementy środków trwałych w budowie, a także środków pieniężnych i innych aktywów znajdujących się w kasie (gotówki, czeków, weksli, walut obcych, akcji, obligacji itp.).

8. Osoby materialnie odpowiedzialne zobowiązane są przygotować do inwentaryzacji rejonu spisowe i znajdujące się w nich składniki, a także uczestniczyć w jej przebiegu. W miarę potrzeby osoby materialnie odpowiedzialne uczestniczą w spotkaniu przedinwentaryzacyjnym, składają zespołom spisowym stosowne oświadczenia wstępne i końcowe, aktywnie uczestniczą w ustalaniu ilości inwentaryzowanych składników, dopilnowaniu ich ujęcia w spisach, wyjaśniają na piśmie przyczyny i okoliczności powstania różnic inwentaryzacyjnych.

9. Pracownicy księgowości wyznaczeni przez głównego księgowego dokonują uzgodnień sald z bankami (w zakresie zgromadzonych na rachunkach bankowych środków pieniężnych i kredytów) oraz z kontrahentami (w zakresie należności z wyjątkiem należności spornych i wątpliwych, należności publicznoprawnych oraz należności od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych), a także inwentaryzacji składników aktywów i pasywów drogą porównania ewidencji z właściwą dokumentacją.

10. Na wniosek głównego księgowego kierownik jednostki powołuje dodatkowe osoby do udziału w inwentaryzacji składników o skomplikowanej strukturze i sposobie rozliczeń (np. pracowników komórek technicznych, technologicznych, handlowych, prawnych itp. lub ekspertów z zewnątrz).

11. Na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, zaopiniowany przez głównego księgowego, kierownik jednostki powołuje kontrolerów spisowych. Mogą nimi być m.in. pracownicy księgowości.

12. Kontrolę inwentaryzacji w czasie jej przygotowania, przeprowadzenia oraz rozliczenia przeprowadzają: główny księgowy, w ramach sprawowania ogólnego nadzoru, przewodniczący i członkowie komisji inwentaryzacyjnej oraz kontrolerzy spisowi.

13. Na prawach obserwatorów w czynnościach inwentaryzacyjnych mogą brać udział biegli rewidentzi oraz współpracujący z nimi aplikanci, praktykanci i asystenci stosownie do przepisów ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz krajowych standardów rewizji finansowej.

§ 7. Zasady spisu z natury

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

2. Podlegające inwentaryzacji składniki aktywów drogą spisów z natury ujmuje się w arkuszach spisowych, traktowanych – od momentu ich ponumerowania, zaparafowania i zarejestrowania w specjalnej ewidencji – jako druki objęte ilościową kontrolą zużycia (ściśłego zachowania).

3. Arkusz spisu z natury powinien być wypełniony bez pozostawiania wolnych pozycji i kolumn. Informacje do arkusza spisowego wpisuje się w sposób trwały, tj. na komputerze lub długopisem.

4. Błędy w arkuszach spisowych koryguje się wyłącznie przez skreślenie błędnego zapisu w sposób umożliwiający późniejsze jego odczytanie, wpisanie zapisu poprawnego, umieszczenie daty oraz podpisu przedstawiciela zespołu spisowego i osób odpowiedzialnych materialnie.

5. Ustalenia ilości rzeczywistego stanu inwentaryzowanych składników (drogą policzenia, zważenia lub zmierzenia) dokonuje członek zespołu spisowego w obecności osoby odpowiedzialnej materialnie. Wpis do arkusza spisowego następuje niezwłocznie po ustaleniu ilości danego składnika. Ilość składników znajdujących się w nienaruszonych opakowaniach można ustalać poprzez przeliczenie 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, próbnie sprawdza się wybrane opakowania.

6. Drogą szacunków, przybliżonych obmiarów, obliczeń technicznych itp. ustala się ilość składników, dla których ustalenie rzeczywistych ilości jest trudne. Dotyczy to artykułów zwałowych, towarów masowych, sypkich, przestrzennych, ciężkich, trudnodostępnych itp. Oszacowania i pomiaru ilości takich składników dokonują kompetentni specjaliści w obecności zespołu spisowego (lub wchodzący w jego skład) i osób odpowiedzialnych materialnie. Stosowne obliczenia techniczne, szkice, rysunki, wyniki pomiarów itp., powinny być dołączone do arkuszy spisowych.

7. Za stan wynikający z natury przyjmuje się stan ewidencyjny, jeżeli ustalony drogą szacunków i pomiarów rzeczywisty stan składników różni się od ich stanu ewidencyjnego nie więcej niż o:

- a) 8% – dla surowców mineralnych (żwir, piasek, glina kaolinowa, węgiel, koks itp.) oraz towarów przestrzennych, zwałowych itp., przechowywanych w bryłach nieforemnych i przeliczanych z objętości na wagę,
- b) 4% – dla substancji płynnych znajdujących się w zbiornikach oraz towarów sypkich przechowywanych w zasobnikach ewidencjonowanych w tonach lub jednostkach objętości.

8. Zespoły spisowe dokonujące spisu z natury nie mogą korzystać z ewidencji inwentaryzowanych składników ani też nie mogą być informowane o ich ilościach. Wyjątek od tej reguły stanowią przypadki szczególne, w których – za zgodą przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej zaaprobowaną przez głównego księgowego – zespoły spisowe mogą skorzystać z pomocy danych z ewidencji księgowej, przykładowo w odniesieniu do inwentaryzacji produkcji w toku.

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

10. Jeżeli z ważnych przyczyn w spisie nie mogą uczestniczyć osoby odpowiedzialne materialnie, mogą one upoważnić do tego swoich przedstawicieli; gdy tego nie zrobią, decyzją kierownika jednostki w spisie powinna uczestniczyć dodatkowa osoba reprezentująca nieobecnego.

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

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

12. 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:

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

13. W czasie spisu należy wypełnić wszystkie pozycje i kolumny arkuszy spisowych, z wyjątkiem ceny i wartości, bowiem wyceny spisów dokonuje później odpowiedni pracownik księgowości. Dane dotyczące ceny i wartości zespoły spisowe wprowadzają do arkuszy w przypadku inwentaryzacji towarów w detalu i gastronomii ewidencjonowanych jedynie wartościowo. Dodatkowo zespoły spisowe zobowiązane są do sporządzenia zestawienia stron arkuszy spisowych oraz ustalenia wartości towarów w dniu spisu, porównania jej z raportem placówki i wstępnego dokonania rozliczenia inwentaryzacji, które ułatwia podjęcie decyzji o otwarciu sklepu lub lokalu gastronomicznego.

14. W przypadku spisów zdawczo-odbiorczych arkusze spisowe sporządza się w trzech egzemplarzach (w pozostałych przypadkach w dwóch), z przeznaczeniem oryginału dla księgowości, a kopii dla osób odpowiedzialnych materialnie.

15. Składniki zbędne, nadmierne, nieprzydatne, niepełnowartościowe oraz będące własnością innych osób spisuje się na odrębnych arkuszach spisowych. Kopie (lub kserokopie) spisów towarów obcych wysyła się wraz z pismem ich właścicielowi. W uwagach arkuszy spisowych zapasów niepełnowartościowych, nadmiernych itp. podaje się przyczynę, stopień uszkodzenia, powód nieprzydatności ułatwiający podjęcie decyzji o ich zagospodarowaniu, deprecjacji, upływnieniu i innym.

16. Stosowane w arkuszach spisowych nazwy, symbole i jednostki miary powinny pochodzić z indeksu używanego w ewidencji księgowej, ponieważ posługiwanie się nazwami przypadkowymi utrudnia ustalenie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych.

17. Gotówka i inne walory w kasie (waluty obce, akcje, obligacje, czek, weksle itp.) podlegają ujęciu w protokole kontroli (inwentaryzacji) kasy.

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

- a) przygotowaniu pola spisowego do inwentaryzacji,
- b) zabezpieczeniu pomieszczeń i inwentaryzowanych składników,
- c) przebiegu spisu i ruchu składników w czasie jego trwania.

Wraz z tym sprawozdaniem przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej otrzymuje:

- a) arkusze spisowe wypełnione, anulowane i niewykorzystane,
- b) rozliczenie z pobranych arkuszy,
- c) materiały pomocnicze (rysunki, obmiary, wyczerpania itp.),
- d) oświadczenia wstępne i końcowe osób odpowiedzialnych materialnie.

19. Zespoły spisowe zwracają osobom odpowiedzialnym prowadzoną przez nich ewidencję (np. kartotekę ilościową).

§ 8. Inwentaryzacja drogą uzgodnienia sald

1. Środki pieniężne zgromadzone w bankach, a także salda kredytów i pożyczek otrzymanych z banków lub przyznanych (postawionych do dyspozycji), jak również lokat terminowych wpłaconych do banków, inwentaryzowane są z inicjatywy banków drogą potwierdzeń sald. Oprócz potwierdzeń na dzień bilansowy banki przesyłają swoim klientom bieżące wyciągi 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.
2. Inwentaryzacją należności w drodze uzgodnienia sald zajmują się wyznaczeni przez głównego księgowego pracownicy księgowości.
3. Salda należności uzgadniane są według stanu na 30 listopada każdego roku w rezultacie wysłania do dłużników specyfikacji sald, z wnioskiem o potwierdzenie lub nadesłanie swojej wersji. Pisma w tej sprawie kierowane są do dłużników do 20 grudnia każdego roku.
4. Nadesłane przez dłużników potwierdzenia sald są podstawą do uznania sald za zinwentaryzowane. Natomiast nadesłane specyfikacje sald wynikające z ksiąg dłużników są podstawą do prowadzenia analizy i wyjaśnień, których celem jest uzgodnienie sald.
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.
6. Salda należności niepotwierdzone przez odbiorców, mimo wysłanej korespondencji, inwentaryzuje się drogą porównania danych ewidencji z posiadaną dokumentacją, ich analizy i weryfikacji.

§ 9. Inwentaryzacja drogą porównania danych ewidencji z dokumentacją i ich weryfikacji

1. Aktywa i pasywa niepodlegające inwentaryzacji drogą spisów z natury lub uzgodnień sald, a także kwalifikujące się do inwentaryzacji tymi drogami, lecz niezinwentaryzowane za ich pomocą z różnych przyczyn, podlegają inwentaryzacji drogą porównania danych wynikających z ewidencji ze stosowną dokumentacją oraz weryfikacji ich realności. W ten sam sposób inwentaryzuje się również zobowiązania.
2. Inwentaryzacji drogą porównania, weryfikacji i oceny realności sald pozostałych aktywów i pasywów dokonują wyznaczeni pracownicy księgowości, wspomagani przez ekspertów z innych komórek merytorycznych według stanu na 31 grudnia danego roku obrotowego lub na inny dzień kończący rok obrotowy.
3. Z dokonanego porównania danych ewidencji z właściwymi dokumentami oraz ich weryfikacji sporządzane są protokoły weryfikacyjne. Przy czym w odniesieniu do zobowiązań potwierdzonych jednorazowo lub po wyjaśnieniach przez wierzycieli nie sporządza się odrębnych protokołów weryfikacji, uznając za weryfikację proces doprowadzający do uzgodnienia salda.
4. 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.
5. W przypadku stwierdzonych rozbieżności przy wiarygodnej 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	Procedury (sposób) weryfikacji
1.	Wartości niematerialne i prawne	Poprawność zaliczenia do tej grupy aktywów, zgodność z prawem i terminowość odpisów amortyzacyjnych, zgodność BO z zatwierdzonym bilansem za rok poprzedni, przychody i rozchody.
2.	Środki trwałe, których w tym roku nie inwentaryzuje się drogą spisów z natury (raz na cztery lata)	Poprawność BO z zatwierdzonym bilansem roku poprzedniego, poprawność ujęcia przychodów i rozchodów, poprawność i terminowość obliczania odpisów amortyzacyjnych.
3.	Materiały, towary i produkty nieinwentaryzowane w roku obrotowym drogą spisu z natury (co drugi rok)	Poprawność BO z zatwierdzonym bilansem za rok poprzedni, ujęcie przychodów 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 wnoszonymi 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, roszczenia z tytułu niedoborów, szkód i nadwyżek oraz roszczenia 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 nadejścia i rozliczenia dostaw w drodze.
8.	Środki trwałe w budowie	Sprawdzenie zapisów dokonywanych w ewidencji środków trwałych w budowie, skonfrontowanie z większymi fakturami wykonawców, sprawdzenie późniejszych operacji i rozliczeń, porównanie ewidencji z faktycznym zaawansowaniem budowy.
9.	Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów	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 konstytucyjnymi (statut, umowa spółki), sprawdzenie poprawności zmian stanów kapitałów i funduszy.

§ 10. Uproszczenia inwentaryzacji

1. Przyjęte w jednostce, na podstawie art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, uproszczenia w zakresie zasad inwentaryzacji polegają na:

a) inwentaryzowaniu drogą spisów z natury:

- 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,
- 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,

b) inwentaryzowaniu ww. składników w latach, w których nie inwentaryzuje się ich drogą spisów z natury, przez porównanie ewidencji księgowej z właściwą dokumentacją oraz ich analizy i weryfikacji, celem stwierdzenia ich realności według stanu na dzień bilansowy,

c) inwentaryzowaniu niektórych składników aktywów w konfrontacji z prowadzoną ewidencją tylko w wyjątkowych i szczególnie uzasadnionych przypadkach, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej aprobowany przez głównego księgowego i zatwierdzony przez kierownika jednostki; dotyczy to w szczególności:

- składników występujących w dużych ilościach, o stosunkowo małej wartości ujmowanych jedynie ilościowo, np. wyposażenia obiektów, drobnego sprzętu, mebli, maszyn biurowych (poza komputerami),
- małoseryjnej i jednostkowej produkcji w toku,
- budów w toku (przy których można korzystać z danych ksiąg rachunkowych oraz zapisów dziennika budowy),
- zapasów obcych,

d) zastępowaniu pełnego spisu z natury zapisem wrywkowym; może to np. wystąpić w razie zaistnienia konieczności sprawdzenia pewnego fragmentu składników, przy podejrzeniu kradzieży, włamania, malwersacji lub innych nadużyć dokonanych przez personel lub sprawców zewnętrznych.

§ 11. Wycena arkuszy spisowych, ustalenie, weryfikacja i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

1. 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 stron 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 rejestrującej i dokonuje się tym sposobem wstępnego rozliczenia inwentaryzacji.

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 nieobjętych ewidencją w ogóle, zarządza wycenę zinwentaryzowanych składników aktywów bezpośrednio na arkuszach spisowych lub w zestawieniach zbiorczych spisów z natury. 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.

3. Po dokonaniu wyceny zinwentaryzowanych składników aktywów ustala się dla nich różnice inwentaryzacyjne przez porównanie stanów ewidencyjnych ze stanami z natury wynikającymi z arkuszy inwentaryzacyjnych. W przypadku składników ewidencjonowanych ilościowo-wartościowo lub ilościowo, punktem wyjścia do ustalenia różnic inwentaryzacyjnych są rozbieżności ilościowe, natomiast w przypadku składników ewidencjonowanych tylko wartościowo, np. towary w detalu i gastronomii, różnice inwentaryzacyjne ustalone są jedynie wartościowo.

4. Ilościowe (później wycenione) lub ilościowo-wartościowe różnice inwentaryzacyjne ujmuje się w zestawieniach zbiorczych spisów z natury lub w zestawieniach różnic inwentaryzacyjnych w odpowiednich tabulogramach (wydrukach) komputerowych, umożliwiającich:

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

5. Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne mogą wystąpić jako:

- a) niedobór inwentaryzacyjny, gdy stan ewidencyjny jest wyższy od rzeczywistego,
- b) nadwyżka inwentaryzacyjna, gdy stan ewidencyjny jest niższy od rzeczywistego,
- c) szkody, 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.

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:

- a) ubytki naturalne,
- b) niedobory pozorne,
- c) niedobory niezawinione przez pracowników odpowiedzialnych materialnie,

d) niedobory zawinione, które:

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

7. Niezawinione 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 mogły – 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 niezawinione zaliczane są zgodnie z ZPK w ciężar odpowiednich kont kosztów, a nadwyżki – na ich zmniejszenie, lub na dobro określonych przychodów.

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

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 ewidencję inwentaryzowanych składników, dostawców towarów i materiałów, odbiorców wyrobów gotowych i innych.

10. 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, kwalifikując pozostałe różnice, zwłaszcza niedobory do zawinionych i niezawinionych. W rezultacie tych kwalifikacji komisja formułuje do decyzji kierownika jednostki wnioski, zawierające stosowne uzasadnienie, w zakresie sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, a mianowicie dotyczące:

- a) 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, (kompensatom nie podlegają różnice inwentaryzacyjne w składnikach niebędących rzeczowymi aktywami obrotowymi),
- b) odniesienia nadwyżek aktywów obrotowych wynikających z błędów pomiaru na zmniejszenie kosztów (lub w przypadku powstałych z innych przyczyn – na pozostałe przychody operacyjne),
- c) 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,
- d) obciążenia osób odpowiedzialnych materialnie za powstałe z ich winy niedobory, których jednostka zamierza dochodzić.

11. Komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół z czynności dotyczących rozliczenia i weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych.

12. 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.

13. Wnioski komisji zawarte w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, zaopiniowane przez głównego księgowego i radcę prawnego oraz zatwierdzone przez kierownika jednostki, stanowią podstawę:

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

14. Skutki rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych winny być ujęte w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji.

.....
(główna księgowa)

.....
(kierownik jednostki)

.....
(miejscowość i data)