

Zasady dokonywania inwentaryzacji w drodze spisu z natury środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych w jednostkach sektora finansów publicznych zobligowanych do dokonywania inwentaryzacji z uwzględnieniem przepisów ustawy o rachunkowości

*opracowano na podstawie Komunikatu nr 2 Ministra Finansów z dnia 20.07.2016 r.
w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie
przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury
zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów*

opracowanie: Piotr Rybicki



inwentaryzacja.info.pl

A. Cel i zakres opracowania

1. Niniejsze opracowanie - nawiązując do zapisów art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości, wyjaśnia problemy merytoryczne i organizacyjne, powstające przy przeprowadzaniu inwentaryzacji drogą spisu z natury **środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych, zwanych dalej środkami trwałymi.**

W opracowaniu przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury. Właściwa organizacja i prawidłowy, a zarazem sprawny przebieg spisu z natury decydują bowiem o wiarygodności jego rezultatów, jednocześnie pozwalając na zmniejszenie czasu i kosztocłonności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu.

2. Celem inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury, o czym traktuje niniejsze opracowanie, jest:

- ustalenie rzeczywistego stanu środków trwałych objętych bieżącą ewidencją księgową, co warunkuje prawidłowość sprawozdania finansowego i wyniku finansowego,
- ocena zgodności stanów rzeczywistych środków trwałych z wykazanymi w ewidencji księgowej oraz ujawnienie różnic między nimi (niedobory, szkody, nadwyżki),
- wyjaśnienie przyczyn powstania różnic i ich rozliczenie, w tym stworzenie podstaw do rozliczenia osób odpowiedzialnych za powierzone im środki trwałe,
- ocena stanu jakościowego i gospodarczej przydatności środków trwałych,
- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce środkami trwałymi.

3. Zakres przedmiotowy opracowania obejmuje inwentaryzację drogą spisu z natury znajdujących się w jednostce własnych i obcych środków trwałych, jeżeli są objęte bieżącą ewidencją księgową.

W zakres tematyki opracowania nie wchodzi:

- przedmioty o cechach środków trwałych o niskiej wartości jednostkowej odnoszone w koszty w momencie oddania ich do użytkowania i nieujmowane w aktywach (tzw. ilościówka),
- zbiory biblioteczne,
- mienie zlikwidowanych jednostek,
- dobra kultury,

- uzbrojenie i sprzęt wojskowy.

Zasady spisu z natury w/w składników jednostka określa w drodze odrębnego dokumentu.

4. Środki trwale stanowiące własność jednostki, znajdujące się poza jednostką, inwentaryzuje się na podstawie otrzymanych od kontrahentów arkuszy potwierdzających przeprowadzenie ich spisu z natury lub potwierdzeń wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu ilościowego tych środków trwałych. Zasady uzyskiwania potwierdzeń są analogiczne do stosowanych przy inwentaryzacji należności. W razie braku informacji od kontrahenta inwentaryzację tych środków trwałych przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości). Wymaga to odpowiedniego uzasadnienia w zarządzeniu.

5. Środki trwale obce będące własnością innych podmiotów, znajdujące się w jednostce inwentaryzuje się również drogą spisu z natury, ale ich spis obejmuje wyłącznie ustalenie stanu ilościowego. Wyniki spisu są przekazywane właścicielowi środków trwałych.

Obowiązek spisu z natury obcych środków trwałych nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania (art. 26 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

6. Zawarte w opracowaniu wyjaśnienia mogą być też przydatne przy przeprowadzaniu innej niż okresowa lub ciągła inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury, np. w przypadku zmiany osoby odpowiedzialnej lub której powierzono środki trwałe, włamania lub zdarzenia losowego.

7. Z uzasadnionych przyczyn (np. dla dróg) można odstąpić od przeprowadzenia spisu z natury i zinwentaryzować określoną grupę środków trwałych inną metodą (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości), co wymaga pisemnego uzasadnienia w zarządzeniu o inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury.

B. Definicje

8. W opracowaniu stosuje się następujące pojęcia związane z inwentaryzacją środków trwałych drogą spisu z natury:

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

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

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

- przygotowaniu i organizacji spisu, np. zarządzenie kierownika w sprawie inwentaryzacji, harmonogram inwentaryzacji, oświadczenia osób odpowiedzialnych, instrukcje inwentaryzacyjne,
- ujęciu wyników spisu, np. dokumenty spisowe (arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze), pisemne rozliczenie (zestawienie kontrolne/wykaz) wydanych i zwróconych arkuszy spisowych,
- rozliczeniu spisu, np. zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, protokoły końcowe (pospisowe).

d) **Inwentaryzacja ciągła środków trwałych** - wykonywane systematycznie, według planu, czynności spisowe, których przedmiotem są poszczególne środki trwałe, co ma zapewnić, że w ciągu całego okresu wskazanego ustawą zostaną ustalone na określone dni rzeczywiste stany wszystkich podlegających inwentaryzacji drogą spisu z natury środków trwałych a stwierdzone różnice inwentaryzacyjne zostaną rozliczone z zachowaniem właściwych zasad i terminów. Szczegółowe warunki stosowania inwentaryzacji ciągłej określa pkt 60.

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

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

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

- h) **Kontroler spisowy** - wyznaczony przez przewodniczącego członek komisji inwentaryzacyjnej, kontrolujący poprawność i rzetelność wykonywania czynności spisowych przez zespoły spisowe. Kontrolerem może być też przewodniczący komisji.
- i) **Księgowy** - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym także podmiot zewnętrzny prowadzący usługowo księgi rachunkowe jednostki.
- j) **Osoba odpowiedzialna** - osoba której powierzono środki trwałe lub osoba u której znajdują się środki trwałe. Osobą odpowiedzialną jest również osoba odpowiedzialna materialnie.
- k) **Osoba odpowiedzialna materialnie** - jedna lub więcej osób odpowiadających wspólnie materialnie za powierzone im środki trwałe i/lub za dokumentację obrotu nimi. Osobą odpowiedzialną jest w szczególności osoba, która złożyła oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone jej środki trwałe zgodnie z Kodeksem pracy.
- l) **Pole spisowe** - całość lub ściśle określona, z podaniem numeru i/lub nazwy, część jednostki (pokój, piętro, budynnek), w której znajdują się środki trwałe powierzone osobie odpowiedzialnej lub osobie, której powierzono środki trwałe.
- m) **Rejon spisowy** - grupa pól spisowych.
- n) **Różnice inwentaryzacyjne** - stwierdzone podczas spisu z natury różnice między stanami rzeczywistymi określonych środków trwałych, a ich stanami wykazanymi w bieżącej ewidencji księgowej, wymagające wyjaśnienia i rozliczenia. Mogą to być różnice ilościowe (niedobory lub nadwyżki) bądź jakościowe (szkody), polegające na utracie wartości środków trwałych.
- o) **Środki trwałe** – składniki majątki ewidencjonowane na koncie 011 oraz 013.
- p) **Środki trwałe obce** - znajdujące się w jednostce środki trwałe, będące własnością innych podmiotów.
- q) **Środki trwałe własne** – środki trwałe będące własnością jednostki; mogą znajdować się na jej terenie albo poza nim, np. oddane w komis, użyczenie.
- r) **Teren strzeżony** – teren ogrodzony lub w inny sposób zabezpieczony, bez możliwości swobodnego dostępu z zewnątrz, z odpowiednim zabezpieczeniem mechanicznym i elektronicznym, z prawidłowo prowadzoną dokumentacją!
- s) **Zespół spisowy** - grupa osób powołanych do wspólnego wykonywania czynności spisowych. Wyjątkowo może być to jedna osoba (por. pkt 19).

C. Odpowiedzialność kierownika jednostki

9. Za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury jest odpowiedzialny kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Nie może on scedować na inną osobę tej odpowiedzialności. Jeżeli kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, odpowiedzialność za spis z natury środków trwałych ponoszą wszyscy jego członkowie. Dotyczy to również przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości zostaną powierzone podmiotom zewnętrznym, o których mowa w art. 11 ust. 2 ustawy o rachunkowości.¹

10. Do zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki za inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury wchodzi między innymi: powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji, określającego w szczególności przedmiot i terminy spisu (w tym: data przeprowadzenia inwentaryzacji, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych), powiadomienie innych jednostek o tych terminach, jeżeli wymagają tego odrębne przepisy, nadzór nad przebiegiem spisu i rozliczeniem jego wyników.

11. Kierownik jednostki może zlecić przeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Nie zwalnia go to jednak od odpowiedzialności w zakresie wskazanym w pkt. 10, a w szczególności od stworzenia warunków umożliwiających poprawne przeprowadzenie i rozliczenie wyników spisu.

12. Ze względu na to, że inwentaryzacja drogą spisu z natury jest elementem rachunkowości, a jej terminowe i właściwe przeprowadzenie warunkuje rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego zadaniem księgowego jest wspomaganie kierownika jednostki w sprawach dotyczących inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury.

D. Data i częstotliwość inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

13. Podstawowym terminem spisu z natury środków trwałych jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Na ten dzień powinien być ustalony stan środków trwałych. Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie:

¹ Odpowiedzialność może zostać rozszerzona również w oparciu o art. 53, ust. 5 ustawy o finansach publicznych

a) W przypadku corocznego dokonywania spisu z natury środków trwałych czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości). W takim przypadku stan środków trwałych, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in plus* / OT) i rozchody (korekta *in minus* / LT), jakie nastąpiły między przeprowadzoną na określony dzień inwentaryzacją w drodze spisu z natury a datą, na którą ustalono stan środków trwałych według ksiąg rachunkowych.

b) W przypadku dokonywania spisu z natury środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości) – w dowolnym dniu w ciągu 4 lat.

14. Termin (datę) spisu z natury środków trwałych wybiera się, mając też na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z bieżącą ewidencją księgową. Dla większości środków trwałych taką datą jest ostatni dzień miesiąca. Rzeczywisty dzień spisu (np. 29.11.) i data, na którą spis się przeprowadza (np. 30.11.), powinny więc być bliskie. Maleje wtedy ryzyko, że błędem są obarczone obroty (zwiększenia, zmniejszenia, przesunięcia), o które koryguje się stan środków trwałych ustalony drogą spisu z natury.

Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację

Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe

15. Kierownik jednostki powołuje stałą albo do wykonania określonego zadania komisję inwentaryzacyjną i wyznacza jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzono podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Kierownik jednostki może też (z uwzględnieniem pkt. 20) pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach, w których średnioroczne zatrudnienie nie przekracza 10 osób zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać jedna osoba (komisarz spisowy).

16. Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest zorganizowanie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury, jego przeprowadzenie, wyjaśnienie powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych i przedłożenie kierownikowi jednostki propozycji co do sposobu ich rozliczenia. Czynności spisowe może wykonywać komisja inwentaryzacyjna, odrębnie powołana przez kierownika jednostki - na jej wniosek - zespoły spisowe lub mieszane zespoły spisowe, w skład których wchodzi jeden członek komisji inwentaryzacyjnej.

17. Członkami komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, są pracownicy jednostki lub osoby niebędące jej pracownikami, znające przepisy dotyczące inwentaryzacji, w tym i zasady przeprowadzania spisu z natury.

18. Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni posiadać wiedzę i umiejętności z przedmiotu i techniki spisu z natury poszczególnych rodzajów środków trwałych, zasad dokumentowania jego wyników, oceny przydatności środków trwałych (uszkodzonych, niepełnowartościowych) oraz trybu postępowania ze środkami trwałymi obcymi.

19. W skład zespołu spisowego wchodzi co najmniej 2 osoby, które mają wiedzę o gospodarce środkami trwałymi podlegającymi spisowi przez zespół. W jednostkach o średniorocznym zatrudnieniu nieprzekraczającym 10 osób czynności spisowe może przeprowadzać jedna osoba, jeżeli niemożliwe lub ekonomicznie nieuzasadnione jest zaangażowanie do spisu co najmniej dwóch osób.

20. Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:

- a) odpowiedzialne za środki trwałe objęte spisem z natury,
- b) prowadzące ewidencję księgową środków trwałych objętych spisem z natury,
- c) niebędące w stanie - z innych względów - zapewnić rzetelności i bezstronności spisu.

21. Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej może wyznaczyć spośród jej członków jednego lub więcej kontrolerów spisowych, których zadaniem jest nadzór nad rzetelnym i poprawnym wykonywaniem czynności spisowych. W razie stwierdzenia, że czynności spisowe nie są dokonywane poprawnie, kontroler spisowy jest uprawniony do zarządzenia ich ponownego przeprowadzenia.

Przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)

22. Cele i zasady przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury dokonywanego przez podmiot zewnętrzny (w ramach outsourcingu) są takie same, jak spisu przeprowadzanego własnymi siłami jednostki.

23. Jeżeli zleconą podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury wykonuje biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe zlecniodawcy, należy zapewnić, aby osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były bezpośrednio zaangażowane w prowadzenie ksiąg rachunkowych zlecniodawcy, a w szczególności, aby nie posiadały dostępu do informacji o stanach ewidencyjnych środków trwałych.

24. Jednostka, zlecająca podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury, nadzoruje jego przebieg, aby upewnić się co do rzetelności wyników spisu oraz dokonuje odbioru wyników spisu. Zlecenie podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury nie zwalnia od powołania komisji inwentaryzacyjnej (komisarza spisowego).

B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

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

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

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

28. Jednostka może ograniczyć regulacje wewnętrzne do zarządzenia kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji. Wskazane jest jednak opracowanie harmonogramu

spisu z natury i instrukcji inwentaryzacyjnej, ponieważ ułatwia to organizację i właściwe przeprowadzenie spisu.

Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

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

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

Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

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

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

Harmonogram inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury sporządza się zazwyczaj dla jednego cyklu inwentaryzacji - rocznego lub kilkuletniego.

Instrukcje inwentaryzacyjne

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

- a) zestaw 1 - dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, zakresy ich odpowiedzialności, podział na pola spisowe, przyjęte w jednostce uproszczenia lub szczególne procedury związane z inwentaryzacją drogą spisu z natury, opis dokumentacji inwentaryzacyjnej, zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, sposób przechowywania dokumentów,
- b) zestaw 2 - dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje opisujące sposób wykonywania poszczególnych czynności spisowych.

C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

34. Przygotowanie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury obejmuje:

- a) ściśle (jednoznaczne) określenie w zarządzeniu kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji środków trwałych w drodze spisu z natury przedmiotu, daty i czasu trwania spisu (pkt 29),
- b) wyznaczenie przez komisję inwentaryzacyjną pól spisowych i upewnienie się, że są wyposażone w niezbędne urządzenia,
- c) określenie, na mocy decyzji kierownika jednostki, wykonawców czynności spisowych - własny personel lub podmiot zewnętrzny (pkt 11); członków zespołów spisowych, w zakresie sposobu wykonania czynności spisowych, wskazanie obowiązków z tym związanych, przeprowadzenie odpowiednich symulacji,
- d) zapewnienie wyposażenia spisujących w niezbędne urządzenia, odzież ochronną, arkusze spisowe, przybory piśmienne itp.,
- e) zapewnienie przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej nadzoru nad poprawnym przebiegiem spisu i jego terminową realizacją.

Pola spisowe

35. Właściwe wyznaczenie pól spisowych, z uwzględnieniem rodzaju, wielkości i sposobu pomiaru środków trwałych znajdujących w określonych miejscach, ułatwia przeprowadzenie spisu z natury. Pola spisowe wyznacza się tak, aby obejmowały:

- a) środki trwałe, za które ponosi odpowiedzialność jedna osoba lub grupa osób o wspólnej odpowiedzialności,
- b) jednoznacznie wyodrębniony obszar odpowiadający lokalizacji miejsc składowania środków trwałych,
- c) rodzaj i ilość środków trwałych, których spisanie jest możliwe w ciągu jednego dnia (kilku godzin).

36. W przypadku miejsc składowania zajmujących dużą powierzchnię jest wskazany ich podział na dwa lub więcej pól spisowych rozgraniczonych liniami zaznaczonymi farbą lub kredą, taśmami lub/i określanie pól. Pole spisowe powinno być wyraźnie wyodrębnione, by nie było wątpliwości, do którego pola spisowego należą określone środki trwałe. Celowe jest wydzielenie pól spisowych na podstawie aktualnego planu sytuacyjnego z zaznaczonymi granicami odpowiedzialności określonych osób. Aby zidentyfikować pola spisowe, nadaje się im określone nazwy i/lub numery.

Przygotowanie środków trwałych do spisu

37. Dla ułatwienia spisu, a zarazem wykorzystania jego walorów porządkowych, kierownik jednostki w zarządzeniu w sprawie inwentaryzacji w drodze spisu z natury zobowiązuje zazwyczaj osoby odpowiedzialne do przygotowania środków trwałych znajdujących się na danym polu spisowym. Sprawdza się czytelność oznakowania środków trwałych. Osoby odpowiedzialne za spisywane środki trwałe są też zobowiązane do złożenia księgowemu w przeddzień spisu oświadczenia o przekazaniu wszystkich dowodów przychodu i rozchodu środków trwałych.

Przebieg inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

A. Rozpoczęcie spisu

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

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

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

B. Technika spisu z natury

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

40. Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości wszystkich środków trwałych znajdujących się na polu spisowym. Następuje to drogą systematycznego (w porządku odpowiadającym kolejności miejsc znajdowania się) pomiaru stanu ilościowego poszczególnych składowanych na danym polu środków trwałych, zapisania w arkuszu spisowym danych identyfikujących poszczególne spisane środki trwałe (por. pkt. 47 i 53) oraz wyniki pomiaru. Już spisane składniki oznacza się, aby zapobiec ich powtórnemu spisaniu.

Pomiar i jednostka pomiaru

41. Stan ilościowy każdego środka trwałego ustala się stosownie do jego charakteru przez liczenie (najczęściej sztuki lub komplet), ważenie, pomiar długości, powierzchni lub objętości z użyciem odpowiednich urządzeń pomiarowych. Wyniki pomiaru wyraża się w jednostkach miary przyjętych w ewidencji księgowej środków trwałych.

Spis z natury w razie nieprzerywania działalności

42. Uzyskaniu wiarygodnych wyników spisu z natury sprzyja wyłączenie pola spisowego z działalności na czas spisu, dzięki czemu w trakcie spisu nie następują ani przychody, ani rozchody, ani przesunięcia środków trwałych składowanych na danym polu. Jest więc zasadne przeprowadzanie spisu w dni, kiedy jednostka jest nieczynna albo w godzinach nocnych.

43. Jeżeli nie można wyłączyć pola spisowego z działalności, dobrą praktyką jest szczegółowe opisywanie wszystkich zmian jakie następują w trakcie trwania spisu.

Spis z natury środków trwałych obcych

44. Środki trwałe obce, znajdujące się w jednostce podlegają - w myśl art. 26 ust. 2 ustawy o rachunkowości - spisowi z natury w tych samych terminach i przy zastosowaniu takich samych czynności spisowych, jak środki trwałe własne (por. pkt 5 opracowania). Stany ilościowe środków trwałych obcych ujmuje się jednak w odrębnych, przeznaczonych tylko dla nich, arkuszach spisowych. Środki trwałe obce nie są wyceniane. Jeżeli środki trwałe obce stanowią własność różnych podmiotów, wyniki spisu z natury wykazuje się w arkuszach spisowych oddzielnie dla każdego podmiotu. Arkusze spisowe środków trwałych obcych wypełnia się w dwóch egzemplarzach, a dodatkową kopię przekazuje właścicielowi środka trwałego. Jeżeli jest to zgodne z postanowieniami umowy, w spisie z natury mogą uczestniczyć pracownicy właściciela środków trwałych.

Ocena gospodarczej przydatności środków trwałych

45. Realizacja celów inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury wymaga nie tylko ustalenia ich stanu ilościowego, ale również jakościowego, a w szczególności oceny ich przydatności gospodarczej. Osoba odpowiedzialna za objęte spisem środki trwałe, w trakcie przygotowań do spisu, wstępnie identyfikuje i segreguje składniki o obniżonej przydatności (por. pkt 37). Podczas spisu z natury zespoły spisowe oceniają także przydatność gospodarczą wyodrębnionych środków trwałych, z uwzględnieniem m.in. ich stanu fizycznego (uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych), użyteczności, przestarzałości, itp. Nie zwalnia to jednak zespołów spisowych od ustalenia w toku spisu, z własnej inicjatywy, środków trwałych o obniżonej przydatności, których nie wyodrębniła osoba odpowiedzialna.

46. Zespół spisowy zamieszcza w arkuszu spisowym, przy spisywanym asortymencie, uwagi o jego obniżonej przydatności na skutek uszkodzenia, zanieczyszczenia, lub z innych powodów. Składniki o obniżonej przydatności, np. na skutek uszkodzenia,

wykazuje się w odrębnym wierszu arkusza spisowego albo w odrębnym arkuszu spisowym.

C. Udokumentowanie spisu z natury

Arkusz spisowy

47. Zespół spisowy ujmuje bieżąco wyniki dokonanych w toku spisu z natury pomiarów stanu poszczególnych środków trwałych, w arkuszach spisowych. Formularz arkusza spisowego zawiera co najmniej następujące dane:

a) w nagłówku:

- nazwę jednostki,
- numer kolejny arkusza, jeżeli nie został on z góry nadany,
- identyfikację (nazwę lub numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu, z ewentualnym wskazaniem, że chodzi o środki trwałe obce lub środki trwałe o obniżonej przydatności gospodarczej,
- datę spisu oraz godzinę rozpoczęcia i zakończenia spisu,
- skład zespołu spisowego.

b) w tabeli z polami wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem:

- liczby porządkowej spisywanej pozycji (na każdym polu spisowym spisywane pozycje numerowane są kolejno),
- identyfikacji spisywanego asortymentu (nazwy, numer inwentarzowy lub kod, ewentualnie bliższego określenia spisywanego składnika),
- jednostki miary i jeżeli to konieczne - jednostki miary stosowanej w bieżącej ewidencji księgowej,
- stanu ilościowego,

oraz

- uwagi (np. ocena przydatności gospodarczej, dokonanie ponownego spisu, obecność kontrolera spisowego lub innych osób).

c) w zakończeniu:

- zaznaczenie ostatniej pozycji arkusza spisowego kończącego spis na danym polu spisowym następuje przez wpisanie pod ostatnią pozycją arkusza dotyczącego danego pola spisowego treści: "Spis zakończono na pozycji...." z podaniem jej numeru albo przez zakreślenie wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją; jeśli dokonywano poprawek to wymienia się je z podaniem numeru pozycji,

np. w formie adnotacji "W arkuszach spisowych dokonano poprawek (parafowanych) w następujących pozycjach...",

- podpisy wszystkich członków zespołu spisowego,
- podpis osoby odpowiedzialnej lub osoby ją reprezentującej oraz jej ewentualne uwagi (zastrzeżenia); jeżeli osoba odpowiedzialna nie bierze udziału w spisie, w arkuszu dokonuje się stosownej adnotacji.

Jeżeli ustala się i wykazuje różnice inwentaryzacyjne w arkuszach spisowych, wymagają one dodatkowej rozbudowy.

48. Każdy arkusz spisowy wypełnia się w sposób czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc, a w razie ich wystąpienia lub pustych końcówek zakreśla się je, aby uniemożliwić dopiski. Nie zaleca się robienia notatek jako podstawy do późniejszego wypełnienia arkuszy. Warunki sporządzania arkusza w wersji elektronicznej opisano w pkt. 53.

49. W przypadku, gdy system informatyczny zapewnia wydruk arkuszy spisowych przed rozpoczęciem spisu, powinny być zachowane wymagania opisane w punkcie 47. Niemniej posługiwanie się w czasie spisu z natury arkuszami spisowymi z uprzednio wypełnionymi cechami identyfikującymi spisywane środki trwałe może wpływać ujemnie na poprawność przeprowadzenia spisu, gdyż najczęściej następuje on według wynikającej z arkuszy kolejności składników, co przeczy zasadzie systematycznego spisu z natury. Jednostka powinna rozważyć, czy udostępnienie informacji o asortymencie nie wpłynie negatywnie na wiarygodność spisu. Podawanie w wydrukach arkuszy spisowych stanu ewidencyjnego środków trwałych podważa rzetelność spisu.

Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów

50. Dokumenty spisowe wypełnia się w sposób uniemożliwiający modyfikację zapisów. Drobne pomyłki i błędy można poprawiać przez skreślenie dotychczasowej treści z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, wpisanie właściwej treści, podpisanie poprawki przez zespół spisowy i osobę odpowiedzialną oraz umieszczenie daty (art. 22 ust. 3 i art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). W pozostałych wypadkach skreśla się błędny zapis i dokonuje poprawnego zapisu w odrębnej pozycji arkusza spisowego. Przy skreśleniu członkowie zespołu spisowego podpisują się i wskazują pozycję, w której figuruje poprawny zapis. Nie jest dopuszczalne dokonywanie poprawek z użyciem korektorów, zamazywań lub w inny sposób, który uniemożliwia odczytanie treści pierwotnego zapisu.

D. Inwentaryzacja środków trwałych drogą spisu z natury wspomagana informatycznie

51. Informatyczne wspomaganie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury przyspiesza przebieg spisu i zmniejsza ryzyko błędów. Wspomaganie może polegać między innymi na:

- a) elektronicznym wypełnianiu przez zespoły spisowe dokumentacji inwentaryzacyjnej, przede wszystkim arkuszy spisowych (por. pkt 53),
- b) korzystaniu ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury lub podobnej funkcji w systemach księgowych, w szczególności zapewniających bieżące wykazywanie wyników spisu oraz tworzenie dokumentacji spisowej, w tym ustalanie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) przeprowadzaniu spisu za pomocą mobilnych urządzeń - skanerów, pod warunkiem uprzedniego oznaczenia środków trwałych stanowiących przedmiot spisu odpowiednimi kodami (oznaczeniami) identyfikującymi; kolejne etapy spisu (sporządzanie arkuszy, ustalanie różnic) również następują z użyciem oprogramowania (por. pkt 52).

52. Inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury w całości wspomaganą informatycznie (pkt 51.c) przeprowadza się z zachowaniem zasad omówionych w poprzednich punktach opracowania. Przed przystąpieniem do spisu niezbędne jest uzgodnienie danych o środkach trwałych zapisanych w skanerach z centralną bazą danych (bieżącą ewidencją księgową) i autoryzacja członków zespołu spisowego, aby umożliwić im korzystanie ze skanerów. Uzgodnienie dotyczy symboli (numerów inwentarzowych) środków trwałych, jednostek miary i ewentualnie opisu ich cech i lokalizacji, jeżeli są one weryfikowane podczas spisu. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez skaner szczegółowe informacje o spisywanym środkach trwałych, np. jego cechy zewnętrzne, umiejscowienie. Stany i kody (oznaczenia) identyfikujące środki trwałe są automatycznie zapisywane w pamięci skanerów, przy czym zespół spisowy nie ma możliwości modyfikowania tych zapisów. Po zakończeniu spisu wynik skanowania jest przekazywany do centralnego systemu informatycznego w celu sporządzenia arkuszy spisowych lub równoważnych im dokumentów. Ujawnione w trakcie spisu środków trwałych o kodach nieujętych w bazie danych skanerów lub pozbawione kodu są spisywane według ogólnych zasad

na papierowym arkuszu spisowym. Dokumenty spisowe są podpisywane elektronicznie albo tradycyjnie w zależności od przyjętego w systemie sposobu autoryzacji.

53. Dokumenty spisowe mogą być też sporządzane w formie elektronicznej, pod warunkiem że:

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

E. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury

Kontrolerzy spisowi

54. Na poprawność wyników spisu z natury wpływa właściwa kontrola jego przebiegu. Funkcję kontrolera spisowego może pełnić przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji. Zadaniem kontrolera spisowego jest czuwanie nad poprawnością i rzetelnością spisu przez sprawdzenie przestrzegania procedur spisowych, w tym zasad sporządzania dokumentów spisowych, sposobu dokonywania pomiaru środków trwałych, niezapowiedziany udział w wybranych czynnościach spisowych, wrywkowe powtórzenie czynności spisowych lub wykonanie innych czynności kontrolnych. Zazwyczaj kontroler spisowy uczestniczy w pomiarze szacunkowym, rozstrzyga wątpliwości zgłaszane przez zespoły spisowe, akceptuje dokumenty rozchodu środków trwałych dokonywanego w czasie spisu. Kontroler spisowy potwierdza podpisem na arkuszu spisowym przeprowadzenie czynności kontrolnych, w tym swój udział w spisie danego środka trwałego.

Udział innych osób w spisie z natury środków trwałych

55. Jednostka, na mocy innych przepisów lub postanowień umów, może zostać zobligowana do umożliwienia udziału innych osób w spisie z natury środków trwałych.

Zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury

56. Jeżeli osoba odpowiedzialna zgłasza zastrzeżenia do spisu z natury, konieczne jest natychmiastowe poinformowanie o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej

lub działającego z jego upoważnienia członka komisji. Po wysłuchaniu stron podejmuje on decyzję, czy spis z natury kwestionowanych pozycji należy powtórzyć, czy też zastrzeżenia zostają odrzucone. W powtórny spis uczestniczy przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub działający z jego upoważnienia członek komisji bądź kontroler spisowy. W razie odrzucenia wniosku sporządza się notatkę uzasadniającą tę decyzję; podpisują ją przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub działający z jego upoważnienia członek komisji, zespół spisowy i osoba odpowiedzialna, która może zgłosić zastrzeżenia.

F. Zakończenie spisu

57. Czynności spisowe uważa się za zakończone po ujęciu w arkuszach spisowych rzeczywistych stanów wszystkich środków trwałych podlegających spisowi, a więc po zakończeniu czynności spisowych na ostatnim polu spisowym. Wypełnione arkusze spisowe podpisują wszyscy członkowie zespołu spisowego i osoba odpowiedzialna za składniki objęte spisem, co oznacza, że nie ma ona zastrzeżeń do ustaleń zawartych w arkuszach. Osoba odpowiedzialna może też odmówić podpisu i w takim przypadku powinna możliwie szybko uzasadnić przyczyny odmowy. Po tych czynnościach nie dokonuje się żadnych zmian w arkuszach spisowych.

58. Jeżeli spis trwa dłużej niż jeden dzień, na koniec każdego kolejnego dnia zaznacza się w arkuszu spisowym pozycję na której zakończono spis. Zespół spisowy deponuje arkusze spisowe u przewodniczącego komisji lub wyznaczonego przez niego członka komisji. Po zakończeniu czynności spisowych danego dnia zabezpieczenia przed nieuprawnionym dostępem wymagają pola spisowe, na których następnego dnia będzie kontynuowany spis.

59. Po ostatecznym zakończeniu spisu na danym polu spisowym zespół spisowy zwraca przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczonemu przez niego członkowi komisji wszystkie wykorzystane i niewykorzystane, w tym błędnie wypełnione i anulowane (unieważnione) arkusze spisowe oraz inne dokumenty, zawierające informacje o przebiegu spisu z natury. Członkowie zespołów spisowych przekazują też spostrzeżenia co do ujawnionych niedociągnięć w gospodarowaniu środkami trwałymi, niedostatecznego ich zabezpieczenia przed zniszczeniem czy zagarnięciem. Przewodniczący komisji rozlicza, z wykorzystaniem zestawienia kontrolnego, zwrócone arkusze spisowe oraz sprawdza kompletność i poprawność wypełnienia dokumentów spisowych (arkuszy spisowych).

G. Inwentaryzacja ciągła

60. Wykorzystując zapis ustawy o rachunkowości, że środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym mogą być inwentaryzowane na dowolne daty, pod warunkiem, że nastąpi to co najmniej raz w ciągu 4 lat, możliwe jest dokonywanie spisu z natury metodą inwentaryzacji ciągłej. Dodatkowymi warunkami stosowania inwentaryzacji ciągłej środków trwałych drogą spisu z natury jest:

- a) posiadanie regulacji wewnętrznych normujących szczegółowo przebieg inwentaryzacji ciągłej;
- b) podział jednostki na pola spisowe umożliwiające przeprowadzenie czynności spisowych w ciągu jednego dnia i aktualizacja informacji o środkach trwałych składowanych na tych polach;
- c) posiadanie stale aktualizowanego harmonogramu spisu, który ma charakter poufny (nie powinien być znany osobom odpowiedzialnym za środki trwałe); ma on zapewnić objęcie spisem wszystkich środków trwałych z częstotliwością określoną w ustawie. Harmonogram ma w tym przypadku charakter ramowy (określa się miesiąc niekiedy kwartał, na który przypada spis z natury danego środka trwałego), natomiast decyzje o ścisłych terminach spisu poszczególnych środków trwałych zapadają w zależności od zaistnienia warunków dogodnych do dokonania spisu (np. w wakacje);
- d) przeprowadzanie terminowego i kompletnego spisu z natury środków trwałych zgodnie z harmonogramem.

61. Przeprowadzaniem inwentaryzacji ciągłej zajmuje się zazwyczaj powołana przez kierownika jednostki stała komórka inwentaryzacyjna, o uprawnieniach komisji inwentaryzacyjnej, będąca zarazem zespołem spisowym. Jej zadaniem jest:

- opracowanie i aktualizacja harmonogramu inwentaryzacji ciągłej środków trwałych i jego przestrzeganie,
- dokonywanie spisów z natury według zasad przewidzianych dla inwentaryzacji okresowej (pkt. 44-78),
- wstępne rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i przedstawienie stosownych wniosków kierownikowi jednostki, który podejmuje ostateczną decyzję co do sposobu rozliczenia; następuje to wg wyjaśnień zawartych w pkt. 62-83.

Rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury

62. Rozliczenie spisu z natury środków trwałych własnych obejmuje:

- a) wycenę poszczególnych środków trwałych objętych spisem z natury,
- b) porównanie wyników spisu z danymi bieżącej ewidencji księgowej, ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia,
- d) dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowe środków trwałych do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury.

W przypadku środków trwałych obcych rozliczenie spisu z natury polega na porównaniu danych o ich ilości wynikających z arkuszy spisowych z danymi ewidencji pozabilansowej.

A. Wycena spisu z natury

Miejsce i przedmiot wyceny

63. Ustalone drogą spisu z natury ilościowe stany środków trwałych wycenia księgowy na podstawie sprawdzonych arkuszy spisowych przekazanych przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. Przed przystąpieniem do wyceny księgowy sprawdza zgodność arkuszy spisowych z wymaganiami stawianymi dowodom księgowym (art. 20-22 ustawy o rachunkowości).

64. Przedmiotem wyceny jest każdy środek trwały będący własnością jednostki. Jeżeli ten sam środek trwały figuruje w kilku pozycjach jednego arkusza (por. pkt 41) lub w różnych arkuszach spisowych ze względu na jego składowanie w różnych miejscach jednego lub na kilku polach spisowych, wówczas dotyczące go dane sumuje się i przenosi do zestawienia zbiorczego z podaniem numerów arkuszy i pozycji, z których je przeniesiono.

Ceny stosowane do wyceny spisu

65. Do wyceny środków trwałych, ustalonych drogą spisu z natury i wykazanych w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych, stosuje się w przypadku prowadzenia księgowej ewidencji środków trwałych – ceny zastosowane w tej ewidencji, a więc ceny rzeczywiste ustalone na poziomie cen nabycia lub zakupu bądź kosztów wytworzenia, albo stałe ceny ewidencyjne, albo ceny sprzedaży,

B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych - porównanie stanów stwierdzonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej

Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi

66. Księgowy porównuje wykazane w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych stany wynikające ze spisu z natury ze stanami z ewidencji księgowej przeniesionymi do arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych. Warunkiem uzyskania poprawnych wyników porównań jest uprzednie sprawdzenie kompletności ujęcia w ewidencji księgowej dokumentów obrotów środkami trwałymi dokonanych do dnia spisu, z uwzględnieniem obrotów, które nastąpiły w czasie spisu sprawdzenie:

- a) identyczności porównywanych środków trwałych na podstawie ich nazwy, numeru inwentarzowego lub kodu bądź innych oznaczeń,
- b) zgodności jednostek miary danego składnika stosowanych podczas spisu i w ewidencji księgowej,
- c) identyczności cen przyjętych do wyceny spisu z cenami stosowanymi w ewidencji.

67. Jeżeli stan asortymentu środka trwałego objętego ewidencją księgową nie ma odpowiednika w arkuszu spisu z natury lub na odwrót, należy już na etapie rozliczeń wyjaśnić przyczyny tego, aby podjąć odpowiednie działania.

68. W razie informatycznego wspomaganie inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury (por. pkt. 51-53) na podstawie informacji odczytywanych lub wprowadzanych do systemu informatycznego jest tworzona baza danych o spisanych środkach trwałych, zawierająca co najmniej informacje wykazywane w arkuszach spisowych. Powstała baza danych wymaga zabezpieczenia w sposób uniemożliwiający jakąkolwiek zmianę rezultatów spisu. Na podstawie tej bazy są tworzone w formie elektronicznej zestawienia końcowe (wydruki lub tabele), zawierające dane ustalone przez jednostkę. W zależności od stopnia złożoności użytkowanego informatycznego systemu inwentaryzacyjnego zestawienia końcowe mogą zawierać:

- a) podstawowe informacje o spisanych środkach trwałych podawane w arkuszach spisowych; kolejne czynności, związane z wyceną, ustaleniem różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczeniem przebiegają w analogicznie do opisanych w pkt. 63-89,
- b) dane o ewidencyjnych stanach środków trwałych, pochodzące z informatycznego systemu inwentaryzacyjnego (są one niedostępne w trakcie spisu członkom zespołu spisowego, lecz dostępne w momencie przetwarzania zebranych danych)

i zestawienia zbiorcze, zawierające ilościowe różnice inwentaryzacyjne (niedobory i nadwyżki), które podlegają wycenie, wyjaśnieniu i rozliczeniu,

c) dane wartościowe (wartość środków trwałych oraz kwota różnic inwentaryzacyjnych) - w przypadku zintegrowania - także w zakresie wyceny - informatycznego systemu inwentaryzacyjnego z ewidencją księgową środków trwałych.

69. Komisja inwentaryzacyjna może zaproponować sposób rozliczenia różnic, o których mowa w pkt. b) i c), przekazując księgowemu zestawienie końcowe (zbiorcze) spisanych środków trwałych i ich stanów wynikających z systemu informatycznego. Wcześniej członkowie komisji inwentaryzacyjnej oceniają poprawność zestawień końcowych. Wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych oraz ich ostateczne rozliczenie następuje według ogólnych zasad (por. dalej).

C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych

70. Różnice inwentaryzacyjne, wynikające z porównania wyników spisu z natury z danymi księgowej ewidencji środków trwałych, pogrupowane według rodzajów środków trwałych i osób za nie odpowiedzialnych, księgowy przenosi z arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych do zestawienia różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i zestawienia różnic jakościowych (szkody). Sprawdzone i kompletne zestawienia różnic księgowy przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej w celu określenia przyczyn powstania różnic i zaproponowania kierownikowi jednostki sposobu ich rozliczenia. Można również wykorzystać arkusze spisowe lub zestawienia zbiorcze jako zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych. Zważywszy jednak, że różnic inwentaryzacyjnych jest znacznie mniej niż środków trwałych, przeniesienie środków trwałych wykazujących różnice do zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych upraszcza dalsze prace. Jeżeli porównanie stanów środków trwałych ustalonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej nie wykazało różnic, księgowy informuje o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.

71. Różnice inwentaryzacyjne, o których mowa w pkt. 70, mogą mieć charakter niedoborów, dzielonych na pozorne i usprawiedliwione (uzasadnione) oraz nieusprawiedliwione (nieuzasadnione), a także podobnie traktowanych szkód,

spowodowanych obniżeniem przydatności gospodarczej danego środka trwałego oraz nadwyżek.

72. W celu ustalenia przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna:

- a) przeprowadza rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za środki trwałe i sporządza z ich przebiegu protokół, a także uzyskuje od osoby odpowiedzialnej pisemne wyjaśnienie przyczyn różnicy,
- b) zbiera od innych pracowników dodatkowe informacje o przyczynach różnic,
- c) korzysta z danych zawartych w dowodach źródłowych i ewidencji księgowej, zlecając w razie potrzeby ich sprawdzenie,
- d) decyduje o ponownym przeprowadzeniu określonego fragmentu spisu z natury bądź powtórzeniu go na danym polu spisowym w całości w razie trudności ustalenia przyczyn powstania różnic, a zarazem stwierdzenia uchybień w przebiegu spisu, zastrzeżeń co do poprawności i obiektywizmu ustaleń, a także w przypadku odmowy podpisania arkusza spisowego przez osobę odpowiedzialną z jednoczesnym wskazaniem powodów tej odmowy.

Na tej podstawie komisja inwentaryzacyjna, odrębnie dla każdej pozycji różnic, ustala przyczynę jej powstania i odpowiednio do niej proponuje określony sposób rozliczenia. Wyniki rozpatrzenia każdej różnicy komisja inwentaryzacyjna ujmuje w protokole rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierającym wnioski co do sposobu ich rozliczenia wraz z uzasadnieniem. Może to również nastąpić na odpowiednio rozbudowanym zestawieniu różnic ilościowych i jakościowych. Protokół jest przekazywany kierownikowi jednostki (por. pkt 81).

Różnice pozorne

73. Komisja inwentaryzacyjna, rozpatrując przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych, w pierwszej kolejności ustala, czy różnice te nie są pozorne. Różnice pozorne, zarówno niedobory, jak i nadwyżki mogą powstać wskutek błędów i pomyłek w dokumentach obrotu środkami trwałymi lub w ewidencji księgowej, a także błędów popełnionych podczas czynności spisowych, na przykład wskutek pominięcia albo podwójnego ujęcia jakiegoś składnika bądź błędu w pomiarze. Różnica pozorna może też wynikać z pomyłki przy wycenie wyników spisu.

Różnice ilościowe - niedobory

74. Do niedoborów usprawiedliwionych (uzasadnionych), powstałych z przyczyn niezależnych od osób odpowiedzialnych, zalicza się w szczególności niedobory

spowodowane zdarzeniami losowymi, takimi jak: pożar, powódź, wichura, zalanie, kradzież, obciążają pozostałe koszty operacyjne.

75. Niedobory nieusprawiedliwione (powstałe wskutek zaniedbań, nadużyć, braku właściwego zabezpieczenia, ochrony lub niewłaściwych warunków składowania) można podzielić na:

- a) niedobory bezsporne, kiedy osoba odpowiedzialna wyraża zgodę na ich pokrycie; są one odnoszone w ciężar rozrachunków z pracownikami,
- b) niedobory sporne, jeżeli osoba odpowiedzialna nie wyraża zgody na ich pokrycie; kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy dany niedobór zostanie zaliczony do:
 - niedoborów dochodzonych - roszczenie o zwrot szkody w wysokości poniesionej straty wobec osoby uznanej za winną zostaje skierowane na drogę postępowania sądowego; powstają roszczenia sporne, od których dokonuje się odpisów aktualizujących,
 - niedoborów niedochodzonych, co oznacza, że kierownik jednostki rezygnuje z wystąpienia na drogę sądową, godząc się z poniesieniem straty, a zarazem może zastosować wobec osoby odpowiedzialnej sankcje (upomnienie, pozbawienie premii, odwołanie z funkcji, wypowiedzenie); obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

Różnice jakościowe (szkody)

76. Podobny do niedoborów charakter mają szkody spowodowane pełną lub częściową utratą przez środek trwały pierwotnej przydatności gospodarczej (wartości użytkowej lub handlowej) wskutek oddziaływania czynników natury:

- fizycznej (utrata cech użytkowych wskutek uszkodzeń, zniszczeń) lub/i
- ekonomicznej (postęp techniczno-technologiczny).

77. Szkody ustala się jak niedobory, a rozlicza je na podstawie uwag zamieszczonych w arkuszach spisowych bądź odrębnych protokołów, stosując następujący tok postępowania:

- a) sporządza się zestawienie różnic jakościowych na wzór zestawienia różnic ilościowych z podziałem na rodzaje, asortymenty środki trwałe, osoby odpowiedzialne za określone środki trwałe o obniżonej przydatności gospodarczej z jednoczesnym wskazaniem miejsca, w którym się one znajdują; wykazane w zestawieniu środków trwałych o obniżonej przydatności są wyceniane przez księgowego po cenach stosowanych w ewidencji księgowej,

b) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazuje zestawienie różnic jakościowych kompetentnym osobom z zaleceniem weryfikacji stanu jakościowego środków trwałych wykazanych w zestawieniu i ustalenia cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania za nie;

c) po ustaleniu różnic między wartością środków trwałych o obniżonej przydatności gospodarczej według cen stosowanych w ewidencji księgowej a ich wartością po możliwych do uzyskania cenach sprzedaży netto, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazuje zestawienie różnic jakościowych (wraz z protokołem o którym mowa w pkt. 81) do rozpatrzenia i decyzji kierownika jednostki.

Różnice ilościowe - nadwyżki

78. Stwierdzone podczas spisu z natury nadwyżki środków trwałych najczęściej należą do nadwyżek, których przyczyn nie udało się jednoznacznie ustalić – co nie zwalnia z obowiązku podjęcia próby jej wyjaśnienia.

Protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych

79. Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych, w tym jakościowych (por. pkt 102), komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierający umotywowane wnioski, co do sposobu rozliczenia każdej różnicy inwentaryzacyjnej i przedstawia go kierownikowi jednostki. Do protokołu dołącza się zestawienia różnic ilościowych i jakościowych lub zestawienia zbiorcze. Podobny jest tryb postępowania w przypadku przeprowadzenia spisu z natury przez podmiot zewnętrzny.

80. Kierownik jednostki rozpatruje i zatwierdza wnioski komisji, wprowadzając uprzednio ewentualne zmiany, po zapoznaniu się z opinią księgowego, a w razie potrzeby także - radcy prawnego.

81. Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych księgowy rozlicza je w księgach rachunkowych, pod datą spisu, nie późniejszą niż ostatni dzień roku obrotowego, którego dotyczył spis z natury (art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Środki trwałe o obniżonej przydatności wykazuje się w ewidencji księgowej odrębnie.

82. Jeżeli w toku postępowania wyjaśniającego komisja inwentaryzacyjna uzna, że którakolwiek różnica inwentaryzacyjna powstała wskutek przestępstwa (kradzież, fałszerstwo), przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej występuje do kierownika jednostki z pisemnym wnioskiem o powiadomienie organów ścigania.

Zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej

83. Wskazane jest przedstawienie kierownikowi jednostki przez komisję inwentaryzacyjną, zarówno powołaną do wykonania określonego zadania, jak i stałą, podsumowania wyników inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury. Zawiera ono zazwyczaj krótkie sprawozdanie z przebiegu spisu i jego wyników, spostrzeżenia i uwagi, dotyczące sposobu przechowywania środków trwałych i dokumentacji obrotu środkami trwałymi, ich jakości, bezpieczeństwa, a także wnioski co do usprawnienia gospodarki magazynowej, organizacji spisu w przyszłości i koniecznych uzupełnień lub zmian w wewnętrznych regulacjach jednostki dotyczących inwentaryzacji drogą spisu z natury.

D. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej

84. Dokumentację inwentaryzacyjną (zarządzenie kierownika jednostki o inwentaryzacji, arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze i inne dokumenty) przechowuje się w jednostce lub poza nią, w podmiocie świadczącym usługi przechowywania dokumentów, z zachowaniem zasad określonych w rozdz. 8 ustawy o rachunkowości, przez 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dotyczył spis z natury.

85. Treść dokumentów inwentaryzacyjnych może być, zgodnie z art. 73 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przeniesiona na informatyczne nośniki danych, jeżeli pozwala to zachować ich zawartość przez obowiązujący okres przechowywania i umożliwia ich odtworzenie w postaci wydruku.

Zapraszamy na szkolenia z inwentaryzacji w jednostkach budżetowych

sprawdź terminy i miasta



Data opracowania: 12.06.2017

© Piotr Rybicki

**W przypadku uwag prosimy o kontakt
rybicki@nadzorkorpracyjny.pl**