SEKTOR PUBLICZNY

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Izabela Motowilczuk

INWENTARYZACJA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Przeprowadzanie, rozliczanie i dokumentowanie

REKOMENDUJE
RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

Izabela Motowilczuk

INWENTARYZACJA W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Przeprowadzanie, rozliczanie i dokumentowanie

REKOMENDUJE
RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Zespół redakcyjny:
Małgorzata Majewska – redaktor merytoryczny
Edyta Wojtecka, Anna Stefańska – redaktorzy graficzni
Jolanta Bugaj – korekta

Publikację polecają eksperci

Druk: MCP
© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2018

INFOR PL S.A.
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN 978-83-8137-389-0

Spis treści

WSTĘP 13

1. Inwentaryzacja – definicja i rola w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych 15

2. Rodzaje inwentaryzacji 17

2.1. Inwentaryzacja pełna okresowa 18

2.2. Inwentaryzacja ciągła 18

2.3. Inwentaryzacja doraźna pełna 21

2.4. Inwentaryzacja cząstkowa okresowa 25

2.5. Inwentaryzacja cząstkowa doraźna 27

3. Częstotliwość i terminy przeprowadzania inwentaryzacji 33

4. Metody przeprowadzania inwentaryzacji 43

5. Uregulowania wewnętrzne z zakresu zasad przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji 51

5.1. Ogólne uregulowania opisujące procedury inwentaryzacyjne 52

5.2. Zarządzenia wewnętrzne wydawane w związku z przeprowadzaniem konkretnych inwentaryzacji 54

6. Spis z natury jako podstawowa metoda inwentaryzacji 59

6.1. Prawa i obowiązki uczestników spisu z natury 62

6.1.1. Kierownik jednostki 63

6.1.2. Główny księgowy i komórka księgowości 63

6.1.3. Komisja inwentaryzacyjna 64

6.1.4. Zespoły spisowe 70

6.1.5. Kontrolerzy spisowi 78

6.1.6. Osoba materialnie odpowiedzialna 78

6.2. Obszar objęty spisem z natury 81

6.2.1. Przygotowanie pól spisowych do przeprowadzenia spisu z natury środków trwałych 85

6.2.2. Przygotowanie pól spisowych do przeprowadzenia spisu z natury środków pieniężnych 85

6.2.3. Przygotowanie pól spisowych do przeprowadzenia spisu rzeczowych środków obrotowych 86

6.3. Oznakowanie składników majątkowych na polach spisowych 87

6.4. Warunki i technika prowadzenia spisu w polu spisowym 89

6.5. Czynności spisowe krok po kroku 92

6.6. Spis z natury obcych składników majątkowych 104

6.7. Udokumentowanie faktu przeprowadzenia spisu z natury i jego wyników 107

6.7.1. Arkusz spisu z natury (arkusz spisowy) 108

6.7.2. Protokół spisu z natury środków pieniężnych 124

6.7.3. Protokół spisu z natury papierów wartościowych w formie materialnej 131

6.7.4. Kontrola arkuszy spisowych (protokołów spisu z natury) pod względem formalnym 132

6.7.5. Kontrola rzetelności spisu z natury 135

6.7.6. Wycena wyników spisu 137

6.7.7. Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych 143

6.7.8. Rozliczanie różnic inwentaryzacyjnych 147

6.8. Ujęcie wyników spisu z natury w księgach rachunkowych 176

6.9. Postępowanie poinwentaryzacyjne przeprowadzane po zakończeniu spisu z natury 184

7. Inwentaryzacja materiałów bibliotecznych 187

8. Specyfika rozwiązań stosowanych przy przeprowadzaniu spisu z natury drogą elektroniczną 199

8.1. Spis z natury środków trwałych z zastosowaniem techniki elektronicznej 203

8.2. Spis z natury zapasów magazynowych z zastosowaniem techniki elektronicznej 209

8.3. Inwentaryzacja księgozbiorów z zastosowaniem techniki elektronicznej 211

9. Potwierdzenie sald jako metoda inwentaryzacji 213

9.1. Uzgadnianie sald z bankami 215

9.2. Uzgadnianie sald z kontrahentami 216

9.2.1. Przygotowanie do uzgodnienia sald 217

9.2.2. Przeprowadzanie uzgodnień 226

9.2.3. Dokumentowanie faktu przeprowadzenia inwentaryzacji i wyników uzgodnień sald z kontrahentami 243

9.3. Uzgadnianie stanu innych aktywów (papiery wartościowe w formie zdematerializowanej, składniki mienia powierzone kontrahentom) 249

10. Weryfikacja sald 253

10.1. Przygotowanie do weryfikacji sald 264

10.2. Przeprowadzanie weryfikacji na podstawie przykładów wybranych aktywów i pasywów 267

10.2.1. Weryfikacja składników ewidencjonowanych na koncie 011 „Środki trwałe” 268

10.2.2. Weryfikacja składników ewidencjonowanych na kontach: 011 „Środki trwałe", 013 „Pozostałe środki trwałe", 014 „Zbiory biblioteczne", 016 „Dobra kultury" – przypadki szczególne 275

10.2.3. Weryfikacja składników ewidencjonowanych na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne" 276

10.2.4. Weryfikacja składników ewidencjonowanych na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)" 279

10.2.5. Weryfikacja składników ewidencjonowanych na koncie 141 „Środki pieniężne w drodze" 284

10.2.6. Weryfikacja należności i zobowiązań ewidencjonowanych na kontach zespołu 2 – „Rozrachunki i rozliczenia" 284

11. Postępowanie poinwentaryzacyjne po przeprowadzeniu uzgodnień sald z kontrahentami i uzgodnieniu sald z dokumentacją źródłową 315

12. Szczególne zasady przeprowadzania inwentaryzacji nieruchomości w samorządowych jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej 321

12.1. Problemy interpretacyjne związane ze stosowaniem § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont 324

12.1.1. Definicja nieruchomości dla celów prowadzenia ewidencji księgowej oraz zasady ich ewidencji i inwentaryzacji 325

12.1.2. Cywilnoprawna definicja nieruchomości oraz zasady tworzenia i ewidencjonowania nieruchomości wchodzących w skład zasobów gminnych, powiatowych i wojewódzkich 328

12.1.3. Miejsce uregulowań z § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont w systemie zasad regulujących przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych .. 330

12.2. Porównanie danych zawartych w ewidencji księgowej i zasobach nieruchomości – aspekty praktyczne 332

13. Odpowiedzialność za naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie inwentaryzacji w praktyce 347

13.1. Zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji z wymaganą częstotliwością bądź w wymaganym terminie 348

13.2. Przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym 349

13.3. Przeprowadzenie inwentaryzacji danego rodzaju składnika majątkowego inną metodą niż wskazana w przepisach 350

13.4. Zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji bądź rozliczenie inwentaryzacji niezgodnie z przepisami 351

13.5. Niewykonanie innych obowiązków w zakresie inwentaryzacji wynikających z przepisów 351

14. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury 353

15. Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 – „Środki trwałe” 397

16. Klasyfikowanie wydatków na środki trwałe po zmianach ustawy o CIT – wyjaśnienia urzędowe 489

ANEKS – Ramowa instrukcja inwentaryzacyjna, wzory druków inwentaryzacyjnych 497

Wzór 1. Ramowa instrukcja inwentaryzacyjna 498

Wzór 1a. Alternatywne ramowe postanowienia instrukcji inwentaryzacyjnej odnoszące się do przeprowadzania spisu z natury techniką komputerową 513

Wzór 2. Plan inwentaryzacji 523

Wzór 3. Zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej środków trwałych wraz z harmonogramem inwentaryzacji 524

Wzór 4. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia spisu z natury i powołania komisji inwentaryzacyjnej oraz wyznaczenia zespołów spisowych i przydzielenia im pól spisowych – wersja I: wyznaczenie składu zespołów spisowych i przydzielenie im pól spisowych należy do kompetencji kierownika jednostki 526

Wzór 5. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia spisu z natury i powołania komisji inwentaryzacyjnej oraz wyznaczenia

zespołów spisowych i przydzielenia im pól spisowych
– wersja II: wyznaczenie składu zespołów spisowych i przydzielenie im pól spisowych należy do kompetencji przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej 528

Wzór 6. Harmonogram spisu z natury 530

Wzór 7. Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej – składane przed rozpoczęciem spisu z natury 532

Wzór 8. Oświadczenie osoby materialnie odpowiedzialnej – składane po zakończeniu spisu z natury 533

Wzór 9. Sprawozdanie zespołu spisowego z przebiegu spisu z natury 534

Wzór 10. Upoważnienie do pobierania arkuszy spisowych 536

Wzór 11. Rozliczenie arkuszy spisu z natury 537

Wzór 12. Arkusz spisu z natury 538

Wzór 13. Protokół kontroli prawidłowości spisu z natury – z kontroli przeprowadzanej na bieżąco w czasie spisu w polu spisowym 540

Wzór 14. Protokół kontroli prawidłowości spisu z natury – z kontroli przeprowadzanej po zakończeniu spisu 541

Wzór 15. Zestawienie zbiorcze arkuszy spisu z natury ze specyfikacją różnic inwentaryzacyjnych 542

Wzór 16. Protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych ujawnionych w wyniku spisu z natury środków trwałych 543

Wzór 17. Zestawienie kompensat niedoborów i nadwyżek 545

Wzór 18. Protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych ujawnionych w wyniku spisu z natury zapasów materiałowych 546

Wzór 19. Potwierdzenie salda należności 548

Wzór 20. Potwierdzenie liczby i wartości papierów wartościowych w formie zdematerializowanej 550

Wzór 21. Protokół cząstkowy inwentaryzacji przeprowadzonej metodą uzgodnień sald – dla jednego konta syntetycznego 552

Wzór 22. Protokół inwentaryzacji przeprowadzonej metodą uzgodnień sald – papiery wartościowe w formie zdematerializowanej 553

Wzór 23. Protokoły cząstkowe inwentaryzacji przeprowadzonej metodą weryfikacji sald – dla konta: 240 „Pozostałe rozrachunki" – pozostałe rozrachunki z tytułu sum depozytowych, 011 „Środki trwałe" – grunty oraz 020 „Wartości niematerialne i prawne" – licencje na użytkowanie programów komputerowych 554

Wzór 24. Protokół zbiorczy inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze weryfikacji sald – dla kont bilansowych prowadzonych w jednostce budżetowej 557

Wzór 25. Protokół inwentaryzacji kasy – dla inwentaryzacji okresowych i doraźnych 559

Wzór 26a. Protokół inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej kasy przeprowadzonej pod nieobecność osoby zdającej 562

Wzór 26b. Protokół inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej przy przekazywaniu kasy pomiędzy osobami materialnie odpowiedzialnymi 564

Wzór 27. Zarządzenie w sprawie przeprowadzenia skontrum i nadania regulaminu komisji skontrowej 566

Wzór 28. Protokół skontrum 569

Wzór 29. Protokół weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych – zbiorczy dla inwentaryzacji okresowej rzeczowych składników aktywów trwałych i obrotowych 571

Wzór 30. Protokół poinwentaryzacyjny dla inwentaryzacji przeprowadzonej metodą spisu z natury 575

Wzór 31. Protokół potwierdzenia stanu środków na rachunkach bankowych jednostki 576

Wzór 32. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz należności od kontrahentów wraz z harmonogramem 577

Wzór 33. Protokół końcowy inwentaryzacji przeprowadzonej metodą uzgodnienia sald z kontrahentami i jej rozliczenie 580

Wzór 34. Protokół poinwentaryzacyjny dla inwentaryzacji przeprowadzanej metodami uzgodnienia z kontrahentami i bankami oraz weryfikacji zapisów dokonanych w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową 582

Wzór 35. Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji sald wraz z harmonogramem prac inwentaryzacyjnych 584

Objaśnienia skrótów użytych w książce	
GKO	Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych
k.c.	Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 z późn.zm.)
k.p.	Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 917 z późn.zm.)
k.p.c.	Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 z późn.zm.)
NBP	Narodowy Bank Polski
NIK	Najwyższa Izba Kontroli
RIO	Regionalna Izba Obrachunkowa
rozporządzenie o ewidencji gruntów i budynków	Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1034)
rozporządzenie o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników	Rozporządzenie Rady Ministrów z 4 października 1974 r. w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie (j.t. Dz.U. z 1996 r. Nr 143, poz. 663)
rozporządzenie w sprawie ewidencji materiałów bibliotecznych	Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych (Dz.U. Nr 205, poz. 1283)
rozporządzenie w sprawie gospodarowania składnikami majątku	Rozporządzenie Rady Ministrów z 4 kwietnia 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 729) – *rozporządzenie obowiązuje od 7 kwietnia 2017 r. i zastąpiło nieobowiązujące od 1 stycznia 2017 r. rozporządzenie Rady Ministrów z 21 maja 2010 r. w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe*
rozporządzenie w sprawie KŚT	Rozporządzenie Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864)

rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911)
uofp	Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 z późn.zm.)
uogn	Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 121 z późn.zm.)
uor	Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395 z późn.zm.)
updop	Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 z późn.zm.)
upzp	Ustawa z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1579 z późn.zm.)
ustawa o bibliotekach	Ustawa z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 574 z późn.zm.)
ustawa o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych	Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1458 z późn.zm.)
ustawa o samorządzie gminnym	Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 994 z późn.zm.)
ustawa o statystyce publicznej	Ustawa z 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 997 z późn.zm.)
ustawa o VAT	Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn.zm.)
ustawa o własności lokali	Ustawa z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 716 z późn.zm.)
ustawa o ZFŚS	Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1316 z późn.zm.)
ZFŚS	Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Wstęp

Inwentaryzację zalicza się do jednej z podstawowych dziedzin rachunkowości. Jej rolą jest zweryfikowanie prawdziwości danych zawartych w księgach rachunkowych dotyczących wielkości poszczególnych aktywów i pasywów jednostki.

Powszechnie obowiązujące przepisy prawa w sposób szczątkowy regulują kwestie związane z przeprowadzaniem inwentaryzacji, jedynie ustalone są terminy, częstotliwość i metody przeprowadzania okresowych inwentaryzacji obowiązkowych oraz terminy rozliczania ich wyników dla podmiotów zobowiązanych do stosowania ustawy o rachunkowości. Szczegółowe zasady przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania wyników inwentaryzacji poszczególnymi metodami – adekwatnymi do rodzajów aktywów i pasywów występujących w jednostkach – zamieszczane w dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości to w głównej mierze rozwiązania wypracowane podczas wieloletniej praktyki z dziedziny rachunkowości, przystosowane do potrzeb jednostek organizacyjnych. Stąd też spotyka się wiele różnych rozwiązań, które mogą być stosowane, ale przy tym powstaje wiele wątpliwości co do czysto praktycznych aspektów organizacji i przebiegu inwentaryzacji, zwłaszcza w kontekście zastosowania technologii komputerowych, nie tylko do prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostek, ale także do przeprowadzania i dokumentowania spisów z natury czy uzgadniania sald z kontrahentami. Wątpliwości poruszane w dyskusjach toczących się na forach tematycznych dla pracowników księgowości oraz pojawiające się w trakcie kontroli przeprowadzanych w jednostkach sektora publicznego znalazły swoje odzwierciedlenie w niniejszej publikacji. Omówiono **praktyczne problemy powstające w związku z przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji obowiązkowych i doraźnych,** występujące w specyficznych warunkach funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych.

Książka skupia się przede wszystkim na tych zagadnieniach dotyczących inwentaryzacji, które sprawiają w praktyce najwięcej trudności. W założeniu ma **służyć pomocą w takim zorganizowaniu przebiegu inwentaryzacji – prowadzonych metodami spisu z natury oraz potwierdzania i weryfikacji sald składników aktywów i pasywów – aby procesy te przebiegały szybko, sprawnie i efektywnie.** Podane praktyczne wskazówki z pewnością ułatwią przejście przez wszystkie etapy inwentaryzacji przeprowadzanych każdą z metod wskazanych w ustawie o rachunkowości – krok po kroku. Przy okazji można poznać:

- rozwiązania stosowane w jednostkach organizacyjnych różnej wielkości,
- przykłady różnorakich nieprawidłowości wraz ze wskazówkami, jak ich uniknąć.

Ponadto **można skorzystać z zamieszczonych wzorów dokumentów inwentaryzacyjnych,** gdzie podano dokładne instrukcje i przykłady ich wypełniania.

W książce osobne miejsce poświęcono omówieniu **rozwiązań praktycznych i problemów, jakie niesie ze sobą coraz szersze wykorzystanie w przeprowadzaniu inwentaryzacji technik informatycznych,** ze szczególnym uwzględnieniem technik przeprowadzania spisów z natury przy wykorzystaniu sczytywania danych zawartych w kodach paskowych i etykietach kodowanych elektromagnetycznie (technologia RFID). Przedstawiono zastosowanie tych technologii w inwentaryzacji środków trwałych, zapasów magazynowych i zbiorów bibliotecznych.

Dopełnienie całości stanowi **treść nowego KSR, odnoszącego się do przeprowadzania spisu z natury.** Z dniem 28 lipca 2016 r. weszła w życie uchwała nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów. Stanowisko KSR ma służyć wyjaśnieniu problemów powstających przy przeprowadzaniu inwentaryzacji w drodze spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. W stanowisku przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów, obejmujące sprawy związane z przygotowaniem, przeprowadzaniem, rozliczaniem i dokumentowaniem spisów z natury, i to zarówno zapasów własnych jednostek, jak i zapasów obcych oddanych im na przechowanie.

Jednostki sektora finansów publicznych mogą korzystać z rozwiązań zawartych w stanowisku KSR przy opracowaniu części zasad (polityki) rachunkowości odnoszącej się do zasad przeprowadzania inwentaryzacji w drodze spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półfabrykatów.

Ponadto 29 maja 2017 r. został ogłoszony **Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe".**

Standard odnosi się do zasad ewidencji i inwentaryzacji środków trwałych na potrzeby prowadzenia rachunkowości jednostki (nie dotyczy aspektów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego, w szczególności w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych). Bardzo szczegółowo standard określa zasady wyodrębniania obiektów inwentarzowych środków trwałych (pojedynczych i zbiorczych) oraz ich znakowania numerami inwentarzowymi.

W jednostkach, które postanowiły stosować KSR w swojej polityce rachunkowości, postanowienia standardu mają zastosowanie po raz pierwszy do sporządzania sprawozdania finansowego za rok obrotowy zaczynający się od 1 stycznia 2017 r. Natomiast w przypadku jednostek, które nie postanowiły o stosowaniu KSR, **nowy standard może służyć pomocą przy ustalaniu (nowelizowaniu) ich polityk rachunkowości w zakresie ewidencjonowania środków trwałych i przeprowadzania ich inwentaryzacji.**

1

Inwentaryzacja – definicja i rola w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych

Inwentaryzacja – obok prowadzenia ksiąg rachunkowych, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdawczości finansowej – jest jedną z podstawowych dziedzin rachunkowości (art. 4 ust. 3 pkt 3 uor). **Obowiązek jej okresowego przeprowadzania mają wszystkie jednostki zobowiązane do stosowania uor, w tym wszystkie jednostki należące do sektora finansów publicznych.**

Podczas inwentaryzacji **wykonuje się wiele czynności prowadzących do ustalenia rzeczywistego stanu składników majątkowych znajdujących się w posiadaniu danej jednostki organizacyjnej, a następnie do zweryfikowania prawdziwości danych zawartych w księgach rachunkowych, dotyczących wielkości poszczególnych aktywów i pasywów jednostki.**

Inwentaryzacja obejmuje kolejno następujące po sobie etapy.

Pięć etapów przeprowadzania inwentaryzacji

1. Ustalenie rzeczywistego stanu wszystkich składników majątkowych jednostki według stanu na określony dzień.
2. Porównanie tego stanu z wielkościami odnotowanymi w ewidencji księgowej.
3. Ustalenie i wyjaśnienie różnic (nadwyżek i niedoborów).
4. Rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za stwierdzone niedobory i szkody.
5. Doprowadzenie danych zawartych w ewidencji księgowej do zgodności ze stanem rzeczywistym.

Ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki w ujęciu uor pozwala nie tylko na aktualizację danych zawartych w ewidencji księgowej, ale ma także wpływ na wycenę majątku i wynik finansowy jednostki oraz na rzetelność sporządzanych sprawozdań finansowych i innych (w tym sprawozdań budżetowych oraz deklaracji podatkowych). Poza tym w jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja jest jednym z elementów kontroli zarządczej, która stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostek w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, w tym w szczególności w sposób chroniący zasoby publiczne i zapewniający wiarygodność sprawozdań (art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 i 4 uofp).

W systemie kontroli zarządczej właściwie przeprowadzona inwentaryzacja może pomóc w zapobieganiu występowania i wykrywaniu już powstałych nadużyć związanych z dysponowaniem mieniem publicznym, a także może wskazywać obszary, w których konieczne jest przeprowadzenie racjonalizacji gospodarki majątkiem publicznym.

W tym zakresie **inwentaryzacja pozwala np. na:**

- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych z powierzonego im mienia jednostki (w razie zmian na danym stanowisku, ale też na bieżąco w trakcie normalnej działalności jednostki, kiedy zachodzi konieczność skontrolowania, czy w danym zakresie nie występują nieprawidłowości lub nadużycia),
- dokonanie oceny przydatności gospodarczej poszczególnych składników mienia i podjęcie decyzji co do zmian sposobu ich zagospodarowania (w tym wielkości i przydatności zapasów materiałowych gromadzonych w jednostce oraz wielkości ewentualnych strat wynikających ze zmian ilościowych i jakościowych powstających w wyniku ich składowania),
- ujawnienie przypadków niegospodarności i marnotrawstwa oraz ustalenie ich przyczyn,
- ocenę sposobu zabezpieczenia majątku jednostki przed zniszczeniem lub zagarnięciem.

2

Rodzaje inwentaryzacji

Ze względu na częstotliwość przeprowadzania i zakres składników majątkowych objętych weryfikacją w jednostkach sektora finansów publicznych wyróżnia się inwentaryzacje:
- okresowe,
- ciągłe i doraźne,
- pełne i cząstkowe (wyrywkowe).

Rodzaje te zostały wyodrębnione i zdefiniowane na podstawie zasad wypracowanych w ramach praktyki w dziedzinie rachunkowości. Przy **inwentaryzacji okresowej** przeprowadza się kontrolę rzeczywistego stanu poszczególnych rodzajów składników majątku jednostki w pewnych stałych odstępach czasu. W odróżnieniu od inwentaryzacji okresowej, przy przeprowadzaniu **inwentaryzacji ciągłej** dokonuje się weryfikacji stanu majątku jednostki w sposób sukcesywny, tak aby w wyznaczonym okresie został on ustalony dla wszystkich składników podlegających inwentaryzacji. **Inwentaryzację doraźną** przeprowadza się w miarę potrzeb danej jednostki. **Inwentaryzacja pełna** polega na ustaleniu rzeczywistego stanu wszystkich aktywów i pasywów objętych inwentaryzacją w dniu, na który przypada termin jej przeprowadzenia, natomiast **inwentaryzacja cząstkowa** dotyczy tylko wybranych składników majątkowych, np.:
- tylko składników majątkowych powierzonych wskazanej osobie materialnie odpowiedzialnej,
- tylko składników majątkowych znajdujących się we wskazanych pomieszczeniach (np. tylko w magazynie podręcznym jednostki bądź tylko w pomieszczeniach wskazanej komórki organizacyjnej),
- tylko wskazanych rodzajowo grup aktywów lub pasywów (np. wyłącznie sprzęt biurowy i komputery znajdujące się w pomieszczeniach jednostki lub wyłącznie zobowiązań jednostki).

2.1. Inwentaryzacja pełna okresowa

Inwentaryzację przeprowadzaną na podstawie art. 26 uor zalicza się do inwentaryzacji pełnej okresowej, ponieważ, zgodnie z tym przepisem, jednostki prowadzące rachunkowość na podstawie uor mają **obowiązek inwentaryzowania wszystkich swoich aktywów i pasywów rokrocznie na ostatni dzień roku obrotowego.** Termin ten i częstotliwość uważa się za dotrzymane również wtedy, gdy inwentaryzacja wybranych składników majątkowych została przeprowadzona rzadziej, np.:
- zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat (art. 26 ust. 3 pkt 2 uor),
- środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – raz w ciągu 4 lat (art. 26 ust. 3 pkt 3 uor).

Pozostałe typy inwentaryzacji mają swoje źródło w uregulowaniach wewnętrznych jednostek, ustalanych na podstawie zasad wypracowanych w ramach praktyki w dziedzinie rachunkowości.

2.2. Inwentaryzacja ciągła

Inwentaryzacja ciągła polega na tym, że rzeczywisty stan poszczególnych składników majątkowych ustala się sukcesywnie w ciągu pewnego okresu, przy czym na bieżąco ustala się i rozlicza stwierdzone różnice inwentaryzacyjne.

PRZYKŁAD

Duża jednostka organizacyjna mająca środki trwałe użytkowane w kilku oddalonych od siebie znacznie budynkach (uznanych za teren strzeżony) może przeprowadzać:
- spis z natury wszystkich tych składników raz w ciągu 4 lat,
- sukcesywnie spisy częściowe w każdym roku tego 4-letniego okresu, np. dzieląc środki trwałe według budynków, w których są użytkowane, w taki sposób, aby wszystkie środki trwałe zostały objęte spisem raz w ciągu tych 4 lat.

W uor nie są określone zasady i warunki przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji ciągłej – zostały one wypracowane w ciągu wieloletniej praktyki w prowadzeniu rachunkowości i mogą być stosowane w jednostkach organizacyjnych, jeśli odpowiednie postanowienia zostaną zawarte w przepisach regulujących ich politykę rachunkowości.

PRZYKŁAD

W urzędzie miejskim, ze względu na trudności z terminowym przeprowadzaniem obowiązkowej pełnej okresowej inwentaryzacji środków trwałych i zapasów materiałów z uor (jednostka ma dużo środków trwałych w kilku budynkach położonych na terenie całego miasta oraz 3 duże magazyny materiałowe), rozważa się wprowadzenie rozwiązania polegającego na inwentaryzacji ciągłej tych składników majątkowych. Czy jednostki sektora finansów publicznych mogą stosować taką metodę inwentaryzacji?

Tak, nie ma żadnych przeszkód do tego, aby jednostki sektora finansów publicznych stosowały metodę inwentaryzacji ciągłej w odniesieniu do środków trwałych i zapasów materiałowych przechowywanych w magazynach, **pod warunkiem że takie rozwiązanie zostanie przewidziane w ich uregulowaniach wewnętrznych.** O polityce rachunkowości stosowanej w danej jednostce decyduje jej kierownik, zawierając odpowiednie postanowienia w dokumentacji opisującej tę politykę (art. 4 ust. 1, ust. 3 pkt 1 i ust. 5 oraz art. 10 ust. 1 i 2 uor). Rozwiązanie to musi być stosowane z zachowaniem pewnych szczególnych warunków odnoszących się zarówno do metod przeprowadzania inwentaryzacji, jak i prowadzenia ewidencji księgowej aktywów jednostki. Nieprzestrzeganie ich może spowodować naruszenie zasad przeprowadzania inwentaryzacji określonych w uor i skutkować pociągnięciem kierownika jednostki do odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Poza tym przed przyjęciem takiego rozwiązania należy rozważyć jego faktyczną przydatność dla danej jednostki, ponieważ wiąże się ono z koniecznością przyjęcia rozwiązań, które są pracochłonne i wymagające zwiększenia zatrudnienia w jednostce. Może to kolidować z zasadami gospodarowania środkami publicznymi, które powinny być wydatkowane w sposób efektywny i oszczędny (art. 44 ust. 3 uofp). Po przeanalizowaniu przyczyn wystąpienia w jednostce kłopotów z terminowym przeprowadzaniem pełnych okresowych obowiązkowych inwentaryzacji aktywów i pasywów może się okazać, że powodem nie jest rozproszenie i duża liczba środków trwałych, ale np. brak odpowiedniej wiedzy i umiejętności czy dyscypliny pracy w jednostce. W rezultacie wprowadzenie inwentaryzacji ciągłej nie tylko podwyższy koszty funkcjonowania jednostki, ale nie zapewni również terminowego wykonywania obowiązków z zakresu inwentaryzacji.

Aby inwentaryzacja ciągła mogła być stosowana jako wypełnienie obowiązku zinwentaryzowania określonych aktywów jednostki z art. 26 i 27 uor, muszą być spełnione pewne warunki.

Warunek 1

W sposób ciągły można inwentaryzować tylko te składniki majątkowe, dla których uor przewiduje, że mogą być zinwentaryzowane raz w ciągu określonego okresu, w ustalonym przez kierownika jednostki terminie, czyli m.in.:
- środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie – raz w ciągu 4 lat (art. 26 ust. 3 pkt 3 uor),

- zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujące się w strzeżonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową – raz w ciągu 2 lat (art. 26 ust. 3 pkt 2 uor),
- zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki oraz zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – raz w roku (art. 26 ust. 3 pkt 4 i 5 uor).

Metody inwentaryzacji ciągłej nie można natomiast stosować w przypadku tych składników majątkowych, dla których uor przewiduje inwentaryzowanie ich:

- na ostatni dzień roku obrotowego (np. środki pieniężne na rachunkach bankowych i w kasie jednostki, papiery wartościowe w formie materialnej i zdematerializowanej),
- rokrocznie w okresie od początku czwartego kwartału roku obrotowego do 15 stycznia roku po nim następującego (np. należności jednostki).

Stanowiłoby to naruszenie przepisów uor dotyczących częstotliwości i terminów przeprowadzania obowiązkowych inwentaryzacji rocznych i narażało kierownika jednostki na odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

Warunek 2

Należy wyznaczyć stały zespół pracowników zatrudnionych w wydzielonej komórce organizacyjnej jednostki, zajmujący się wyłącznie przeprowadzaniem i rozliczaniem inwentaryzacji aktywów i pasywów jednostki (np. utworzyć stały referat czy wydział ds. inwentaryzacji). Ze względu na ciągły sposób przeprowadzania inwentaryzacji wybranych aktywów nie jest możliwe, aby obowiązki w tym zakresie wykonywali pracownicy różnych komórek organizacyjnych jednostki, doraźnie wyznaczani do składu komisji inwentaryzacyjnej i/lub zespołów spisowych. Do obowiązków pracowników zatrudnionych w takiej komórce należy zazwyczaj przeprowadzanie inwentaryzacji obowiązkowych okresowych z uor (w tym ciągłej) zgodnie z harmonogramem na dany rok, a także przeprowadzanie inwentaryzacji doraźnych, zarządzanych przez kierownika jednostki, np. w związku z koniecznością rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych czy kontrolą przestrzegania przez pracowników jednostki ustalonych zasad zabezpieczenia mienia.

Warunek 3

Należy wprowadzić w jednostce stały podział miejsc użytkowania i przechowywania składników majątkowych jednostki na rejony (pola spisowe) i założyć ewidencję analityczną poszczególnych kategorii składników majątkowych (środków trwałych, pozostałych środków trwałych, materiałów itp.) oraz dokonywać inwentaryzacji według tego podziału – co zapewnia:

- opracowanie harmonogramów inwentaryzacji poszczególnych rodzajów składników majątkowych w taki sposób, aby aktywa znajdujące się na danych polach spisowych były inwentaryzowane z zachowaniem częstotliwości określonej w uor,
- możliwość prawidłowego rozliczania wyników inwentaryzacji,
- właściwą kontrolę przestrzegania częstotliwości i terminowości przeprowadzania inwentaryzacji dla danego rodzaju składników majątkowych.

PRZYKŁAD

Jeśli jednostka budżetowa zdecydowała o przeprowadzaniu inwentaryzacji ciągłej środków trwałych według podziału na miejsca użytkowania (4 budynki zajęte na jej siedzibę), w ten sposób, że w każdym roku w 4-letnim okresie wynikającym z uor inwentaryzowane będą środki trwałe w jednym budynku, co w konsekwencji spowoduje, że w ciągu 4 lat zinwentaryzowane zostanie 100% środków trwałych jednostki, to wówczas ewidencja analityczna tych środków trwałych powinna być założona i prowa-

dzona według miejsc ich użytkowania tak, aby było możliwe uzyskanie z niej na dzień inwentaryzacji zestawienia sald tylko dla grupy objętej inwentaryzacją (wymóg z art. 18 ust. 2 uor), w stosunku do którego będą rozliczane wyniki ujęte w arkuszach spisu z natury. Taki podział zapewni też możliwość:

- kontroli przestrzegania częstotliwości i terminów inwentaryzacji dla poszczególnych grup środków trwałych (gdzie łatwo można będzie sprawdzić według ustalonych harmonogramów inwentaryzacji, że jeśli poprzedni spis z natury środków trwałych znajdujących się w budynku nr 1 jednostki miał miejsce w 2015 r., to kolejny w tym polu spisowym powinien się odbyć nie później niż w 2019 r.),
- globalnego sprawdzenia kompletności przeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich środków trwałych jednostki (umożliwiającego ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości, że w 4-letnim okresie zostały, z właściwą częstotliwością, zinwentaryzowane wszystkie środki trwałe jednostki znajdujące się na jej terenie).

Warunek 4

Fakt przeprowadzenia i rozliczenia poszczególnych inwentaryzacji cząstkowych należy udokumentować w taki sposób, aby była zachowana możliwość szybkiej kontroli prawidłowości i kompletności przeprowadzenia inwentaryzacji dla danego rodzaju aktywów (czyli w taki sposób, aby było możliwe ustalenie w sposób niebudzący wątpliwości, że w 4-letnim okresie zostały, z właściwą częstotliwością, zinwentaryzowane np. wszystkie środki trwałe jednostki znajdujące się na terenie strzeżonym).

PRZYKŁAD

W praktyce przestrzeganie warunku 4 oznacza konieczność spisywania na oddzielnych arkuszach spisowych składników majątkowych znajdujących się w poszczególnych polach spisowych w podziale na ich kategorie ewidencyjne (np. odrębnie środki trwałe, pozostałe środki trwałe, określone asortymenty materiałów). Poza tym na arkuszach musi być oznaczony dzień, na który dokonywany jest ich spis, dokładnie na ten dzień muszą być też sporządzone zestawienia sald kont analitycznych składników majątkowych dla pól objętych spisem.

Warunek 5

Każdorazowo należy porównywać wyniki inwentaryzacji cząstkowych (dla danego pola spisowego) na dzień jego inwentaryzacji ze stanem ewidencyjnym na ten dzień oraz ustalać i rozliczać różnice inwentaryzacyjne w tym roku, na który przypadała inwentaryzacja tej części składników majątkowych.

PRZYKŁAD

Zbiorcze rozliczenie wyników inwentaryzacji cząstkowych, przeprowadzanych w ramach inwentaryzacji ciągłej, tylko w roku końcowym danego okresu, czyli np. rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym, przeprowadzanych w latach 2011–2015, zamiast w każdym roku w zakresie inwentaryzowanych w nim części – tylko na koniec 2015 r., będzie naruszeniem art. 27 uor i może stanowić podstawę do pociągnięcia kierownika jednostki do odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

2.3. Inwentaryzacja doraźna pełna

Przeprowadzanie inwentaryzacji pełnych z większą częstotliwością niż ta wynikająca z uor może powstawać ze specyficznych potrzeb jednostki, do których zalicza się m.in.:

- zdarzenia losowe powodujące straty w mieniu (np. powódź, pożar, zalanie, wichura, katastrofa budowlana),

- konieczność ustalenia faktycznego stanu składników majątkowych w przypadkach zaniechania prowadzenia ksiąg rachunkowych lub nierzetelnego ich prowadzenia,
- otrzymanie zaleceń wydanych przez organa ścigania (policję, prokuraturę) lub zewnętrzne instytucje kontrolne (RIO, NIK, organy kontroli podatkowej) – w razie wykrycia poważnych nieprawidłowości w gospodarce majątkiem publicznym i w celu ustalenia skali tych nieprawidłowości.

Inwentaryzacje takie, nazywane doraźnymi, zarządza kierownik jednostki, zlecając ich przeprowadzenie na zasadach określonych w dokumentacji opisującej stosowane w jednostce zasady rachunkowości. Metody przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji doraźnych mogą być takie same jak w przypadku inwentaryzacji obowiązkowych z uor, mogą też być stosowane różne uproszczenia, których nie można stosować przy wykonywaniu pełnej inwentaryzacji okresowej obowiązkowej.

PRZYKŁAD

Czy istnieje konieczność przeprowadzenia pełnej inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej wszystkich składników aktywów i pasywów gminy w sytuacji, gdy kończy się kadencja wójta gminy, a mandat otrzyma nowa osoba wybrana przez wyborców?

Nie, przy zmianie na stanowisku wójta (burmistrza, prezydenta miasta) nie trzeba przeprowadzać pełnej inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej wszystkich składników aktywów i pasywów gminy. Zasady dotyczące zmian na stanowisku wójta gminy (burmistrza, prezydenta miasta) są określone w art. 29 ust. 1 i art. 29a ustawy o samorządzie gminnym, które stanowią, że:

- po upływie kadencji wójta pełni on swoją funkcję do czasu objęcia obowiązków przez nowo wybranego wójta,
- objęcie obowiązków przez nowego wójta następuje z chwilą złożenia przez niego wobec rady gminy ślubowania na sesji rady gminy, zwołanej na dzień przypadający w ciągu 7 dni od dnia ogłoszenia wyników wyborów na wójta.

Ani te, ani żadne inne przepisy ustawy o samorządzie gminnym nie wymagają, aby przy zmianie na stanowisku wójta następowało protokolarne przekazanie majątku gminy, którego stan został potwierdzony w drodze inwentaryzacji. Obowiązek przeprowadzania inwentaryzacji zdawczo-odbiorczych przy zmianach na stanowiskach przewodniczących zarządu jednostek samorządu terytorialnego nie wynika także z innych ogólnie obowiązujących przepisów: uofp, uor czy rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Należy jednak zaznaczyć, że ogólnie obowiązujące przepisy uor normują jedynie zasady przeprowadzania pełnych inwentaryzacji okresowych składników aktywów i pasywów jednostek. Celem tych inwentaryzacji jest ustalanie lub sprawdzenie rzeczywistego stanu składników majątkowych, wykazanego w księgach rachunkowych, tak aby zawarte w nich dane i sporządzane na ich podstawie sprawozdania finansowe (i inne) wiernie odzwierciedlały sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostek. Wszystkie jednostki obowiązane do stosowania uor muszą przestrzegać podanych w niej terminów i częstotliwości przeprowadzania pełnych inwentaryzacji okresowych, ponieważ stanowią one jeden z podstawowych obowiązków z zakresu rachunkowości.

W jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja stanowi także ważny element prawidłowego prowadzenia gospodarki mieniem publicznym. Umożliwia wykrywanie przypadków zaniedbań i nadużyć związanych z dysponowaniem mieniem publicznym. Właśnie ze względu na tę specyficzną rolę inwentaryzacji w jednostkach sfery finansów publicznych przepisy wewnętrzne tych jednostek mogą przewidywać **dodatkowe przypadki, w których należy przeprowadzić spis całości ich majątku.** Należą do nich m.in.:

- wystąpienie zdarzeń losowych, po których należy ustalić rozmiar strat i rzeczywisty stan składników majątkowych,

- konieczność ustalenia faktycznego stanu składników majątkowych przekazywanych innej jednostce organizacyjnej (np. wnoszonych aportem do spółki komunalnej czy przekazywanych w zarząd/użytkowanie jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej),
- kontrola prawidłowości zabezpieczenia składników majątkowych narażonych w dużym stopniu na zagarnięcie,
- inne przypadki według uznania kierownika jednostki.

Wprowadzając w przepisach wewnętrznych jednostek obowiązek przeprowadzania dodatkowych pełnych inwentaryzacji majątku, należy zawsze brać pod uwagę, że jest to dość obszerny zakres prac do wykonania przez pracowników jednostki (w tym pracowników księgowości). Ponadto koszty ich przeprowadzenia powinny być adekwatne do oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w prowadzeniu gospodarki poszczególnymi składnikami mienia publicznego.

W przypadku zarządzenia pełnej inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej mienia gminy należy wziąć pod uwagę m.in.:

- ogromną ilość składników majątkowych podlegających inwentaryzacji: nieruchomości, inne środki trwałe objęte ewidencją bilansową i pozabilansową, należności i zobowiązania – w tym kredyty i pożyczki zaciągnięte przez gminę, ale też należności podatkowe i cywilnoprawne, depozyty, należności i zobowiązania wobec pracowników jednostki, papiery wartościowe, wartości niematerialne i prawne, środki pieniężne i wiele innych,
- różnorodność tych składników skutkującą koniecznością zastosowania różnych metod inwentaryzacji: spisu z natury, uzyskania pisemnych potwierdzeń sald, weryfikacji prawidłowości sald z dokumentacją źródłową.

Przeprowadzenie takiej inwentaryzacji i jej rozliczenie jest procesem długotrwałym i skomplikowanym. Nie da się go rozpocząć i zakończyć w ciągu krótkiego czasu, jaki jest zazwyczaj pomiędzy ogłoszeniem wyników wyborów na stanowisko wójta (burmistrza, prezydenta miasta) a objęciem stanowiska przez nowo wybranego wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

Ze względu na okres, na jaki zazwyczaj przypadają wybory samorządowe (wybory przeprowadzane w latach 2006, 2010, 2014 i 2018 przypadały na październik, listopad i grudzień), należy także wziąć pod uwagę, że każda jednostka samorządowa powinna w tym czasie być w trakcie przeprowadzania pełnej okresowej inwentaryzacji aktywów i pasywów za dany rok (tych, których inwentaryzacja przypada na koniec tego roku zgodnie z art. 26 ust. 1–4 uor i która powinna zostać zakończona najpóźniej do 15 stycznia roku kolejnego lub do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za ten rok). Jej wyniki będą w sposób wymierny ukazywać rzeczywisty stan mienia jednostki w chwili objęcia stanowiska przez nowego wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Poza tym, jeśli tylko uzna on to za konieczne, w każdym czasie po objęciu stanowiska może zarządzić przeprowadzenie inwentaryzacji doraźnej cząstkowej składników mienia z terminem inwentaryzacji okresowej nieprzypadającym na rok, w którym były przeprowadzane wybory samorządowe (np. środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym, które mogą być inwentaryzowane raz w ciągu 4 lat, czy zapasów materiałów przechowywanych w strzeżonych składowiskach, które mogą być spisywane raz w ciągu 2 lat).

Obowiązek przeprowadzania pełnej doraźnej inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej mienia nie dotyczy także zmian na stanowiskach starosty powiatu ani marszałka województwa samorządowego, ani też kierowników i głównych księgowych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych czy samorządowych zakładów budżetowych.

PRZYKŁAD

W regulaminie organizacyjnym jednostki widnieje zapis, że objęcie stanowiska przez głównego księgowego następuje protokolarnie. Czy taki zapis oznacza, że przy zmianie głównego księgowego kierownik jednostki powinien zarządzić przeprowadzenie pełnej inwentaryzacji mienia i protokół

tej inwentaryzacji dołączyć do protokołu przekazania (przyjęcia) obowiązków pomiędzy odchodzącym i rozpoczynającym pracę głównym księgowym?

Nie, taki zapis w regulaminie jednostki na ogół nie stanowi o obowiązku przeprowadzenia pełnej inwentaryzacji doraźnej mienia jednostki. Z ogólnie obowiązujących przepisów (uor, uofp) nie wynika, aby objęcie obowiązków przez nowo zatrudnionego głównego księgowego w jednostkach należących do sektora finansów publicznych miało następować protokolarnie, po przeprowadzeniu pełnej inwentaryzacji aktywów i pasywów tych jednostek. Jeśli taki obowiązek wynika z wewnętrznych uregulowań jednostki, to również w tych przepisach powinno być sprecyzowane, jakie czynności składają się na przekazanie (przyjęcie) obowiązków przez pracowników zatrudnianych na stanowisku głównego księgowego i w jaki sposób powinny być one udokumentowane (ogólne postanowienia protokołu przekazania/przyjęcia, wymagane załączniki).

Przy wprowadzaniu obowiązku pełnego inwentaryzowania mienia jednostki przy każdej zmianie na stanowisku głównego księgowego należy się zastanowić nad celowością takiego rozwiązania, ponieważ może ono w znacznym stopniu dezorganizować normalną pracę jednostki (już i tak zakłóconą przez zmianę na stanowisku głównego księgowego) i podnosić w sposób nieuzasadniony koszty jej funkcjonowania. Lepszym rozwiązaniem jest zamieszczenie w polityce rachunkowości zapisu, że kierownik jednostki ma prawo zarządzić pełną inwentaryzację aktywów i pasywów jednostki poza obowiązkowymi inwentaryzacjami przeprowadzanymi na podstawie uor w uzasadnionych przypadkach. Wtedy np. może zarządzić taką inwentaryzację przy zmianie na stanowisku głównego księgowego, jeśli ma uzasadnione podejrzenia co do rzetelności prowadzonych przez niego ksiąg rachunkowych czy co do możliwości popełnienia przez niego nadużyć finansowych.

Opisane w **przykładzie** zasady odnoszą się także do procedur zmian na stanowiskach skarbników jednostek samorządu terytorialnego.

Pełne inwentaryzacje doraźne przeprowadza się niezależnie od inwentaryzacji przeprowadzanych w ramach wykonywania obowiązków z zakresu rachunkowości, jednak niekiedy mogą być uznane za ich wypełnienie. Nie dotyczy to jednak wszystkich inwentaryzowanych składników majątkowych, a jedynie tej ich części, która może być inwentaryzowana w terminie ustalonym przez kierownika jednostki. W przypadku innych składników majątkowych, które muszą być inwentaryzowane np. na ostatni dzień roku obrotowego lub w czwartym kwartale roku obrotowego do 15 stycznia roku następnego, to, aby można było uznać inwentaryzację doraźną za wypełnienie obowiązku inwentaryzacji z art. 26 uor, muszą być zachowane terminy ustawowe z uor dotyczące przeprowadzania i rozliczania wyników takiej inwentaryzacji doraźnej.

PRZYKŁAD

Czy doraźna inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza środków trwałych przeprowadzona przy zmianie na stanowisku dyrektora jednostki budżetowej może być uznana za obowiązkową inwentaryzację środków trwałych z uor? Poprzednia inwentaryzacja, wymagana przez art. 26 tej ustawy, była przeprowadzona na koniec 2014 r., inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza – w sierpniu 2015 r., czyli teraz inwentaryzacja środków trwałych powinna być przeprowadzona przed końcem 2018 r. czy dopiero w 2019 r.?

Tak, doraźna inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza w opisanej sytuacji może być pod pewnymi warunkami uznana za wypełnienie obowiązku z art. 26 uor w zakresie środków trwałych. Aby ostatecznie rozstrzygnąć ten problem, trzeba przeanalizować jej przedmiot oraz sposób przeprowadzenia, udokumentowania i rozliczenia pod kątem dochowania zasad określonych w art. 26 i 27 uor.

Po pierwsze należy **rozdzielić dwie kategorie środków trwałych:**

1) środki trwałe użytkowane na terenie niestrzeżonym, które powinny być inwentaryzowane rokrocznie na 31 grudnia danego roku, przy czym termin ten uważa się za dotrzymany, jeśli inwentaryzacja została rozpoczęta w ostatnim kwartale roku obrotowego i zakończona do 15 stycznia roku następnego (art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 uor),
2) środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym, które mogą być inwentaryzowane raz w ciągu 4 lat, w dowolnym terminie (art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 3 uor).

Jeśli chodzi o kategorię pierwszą, to jednostka nie może inwentaryzować należących do niej środków trwałych z mniejszą częstotliwością ani w innym terminie niż wynikające z art. 26 uor. Postępowanie takie będzie stanowiło naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, dlatego też przy ustalaniu harmonogramu ich inwentaryzacji nie można uwzględniać inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej przeprowadzonej w sierpniu 2015 r.

W przypadku kategorii drugiej, czyli środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym, inwentaryzacja zdawczo-odbiorcza przeprowadzona w sierpniu 2015 r. może być pod pewnymi warunkami uznana za inwentaryzację okresową środków trwałych z uor, co umożliwi przeprowadzenie kolejnej inwentaryzacji tych środków trwałych dopiero w 2019 r. Warunkami tymi są:

- przeprowadzenie inwentaryzacji poszczególnych kategorii składników majątkowych metodami wskazanymi w uor, zgodnie z przepisami wewnętrznymi jednostki,
- objęcie inwentaryzacją wszystkich środków trwałych,
- prawidłowe udokumentowanie wyników inwentaryzacji i ich rozliczenie w księgach rachunkowych 2015 r.

Jakiekolwiek odstępstwa od zasad przeprowadzania i rozliczania pełnej inwentaryzacji środków trwałych przy inwentaryzacji zdawczo-odbiorczej, np.:

- zinwentaryzowanie środków trwałych metodą uproszczoną poprzez porównanie zapisów w ewidencji z dokumentacją źródłową zamiast w drodze spisu z natury,
- dokonanie spisów wyrywkowych, nieobejmujących 100% środków trwałych,
- nierozliczenie wyników tej inwentaryzacji w księgach rachunkowych 2015 r.,

powinny skłonić kierownictwo jednostki do nieuwzględnienia jej w harmonogramie inwentaryzacji obowiązkowych z uor i przeprowadzenia kolejnej inwentaryzacji okresowej środków trwałych w 2018 r., aby nie narazić się na zarzut przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z uor, a co za tym idzie na pociągnięcie do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

2.4. Inwentaryzacja cząstkowa okresowa

Inwentaryzacja cząstkowa okresowa dotyczy zazwyczaj składników mienia jednostki, które ze względu na swoje specyficzne cechy czy sposób zorganizowania gospodarowania nimi są narażone na większe ryzyko zagarnięcia lub zniszczenia. W jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacje takie zazwyczaj **dotyczą gotówki i innych walorów** (np. papierów wartościowych w formie materialnej, czeków gotówkowych, druków ścisłego zarachowania) **przechowywanych w kasach jednostki,** gdzie instrukcja kasowa może przewidywać obowiązek ich inwentaryzacji raz w ciągu każdego miesiąca lub raz w ciągu każdego kwartału.

PRZYKŁAD

Kontrolujący zarzucili kierownikowi i głównemu księgowemu jednostki budżetowej, że za rzadko przeprowadzali inwentaryzacje gotówki w kasie. Kontrole były wykonywane tylko na ostatni dzień roku obrotowego. Z jakich przepisów wynika, że takie kontrole muszą być przeprowadzane częściej i jaka częstotliwość jest właściwa w jednostce, w której miesięczne obroty kasowe są rzędu 100 000 zł?

W ogólnie obowiązujących przepisach obowiązkowe terminy i częstotliwość inwentaryzacji aktywów pieniężnych znajdujących się w kasie jednostki organizacyjnej są określone w ramach zasad ustalających prowadzenie rachunkowości w art. 26 ust. 1 pkt 1 uor jako **„na ostatni dzień każdego roku obrotowego".** Inwentaryzacja aktywów pieniężnych przeprowadzana jako jeden z obowiązków z zakresu rachunkowości ma na celu okresowe porównanie danych na temat wysokości aktywów jednostki ujętych w jej księgach rachunkowych ze stanem rzeczywistym (art. 4 ust. 3 pkt 3 uor). W jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych, które ze względu na dysponowanie mieniem publicznym są zobowiązane do szczególnej dbałości o nie, inwentaryzacja zasobów pieniężnych jest także elementem kontroli zarządczej z art. 68 ust. 2 uofp, mającej na celu zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

W tym ujęciu inwentaryzacja aktywów pieniężnych przechowywanych w kasie jednostki organizacyjnej należącej do sektora publicznego pozwala na:

- rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych z powierzonych im walorów pieniężnych,
- skontrolowanie, czy gospodarka kasowa i ewidencja operacji kasowych są prowadzone zgodnie z ogólnie obowiązującymi przepisami oraz procedurami wewnętrznymi jednostki,
- ustalenie, czy nie występują nieprawidłowości lub nadużycia,
- kontrolę i weryfikację racjonalności gospodarki środkami pieniężnymi (np. ustalenie prawidłowej wysokości „pogotowia kasowego"),
- ocenę sposobu zabezpieczenia wartości pieniężnych (w tym przed zniszczeniem lub zagarnięciem).

Za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej odpowiada kierownik jednostki sektora finansów publicznych (art. 69 ust. 1 uofp), dlatego to do niego należy ustalenie w przepisach wewnętrznych jednostki, z jaką częstotliwością i w jakich terminach powinny być przeprowadzane inwentaryzacje doraźne środków pieniężnych w kasie jednostki. Przepisy ogólnie obowiązujące nie regulują tych kwestii, poprzestając jedynie na określeniu tzw. standardów kontroli zarządczej stanowiących zbiór wskazówek, które powinny być wykorzystywane przez kierowników jednostek do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli zarządczej, zawartych w komunikatach:

- nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych,
- nr 3 Ministra Finansów z 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych,
- nr 6 Ministra Finansów z 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem.

Generalnie **cząstkowa inwentaryzacja okresowa gotówki w kasie powinna być efektywna,** tzn. jej terminy i częstotliwość przeprowadzania powinny być ustalone w taki sposób, aby koszty przeprowadzania tej inwentaryzacji nie były niewspółmiernie wysokie do wielkości chronionego dobra.

Okresowe inwentaryzacje stanu kasy, przeprowadzane z odpowiednią częstotliwością, są najlepszym środkiem stosowanym w ramach systemu kontroli zarządczej w celu zapobieżenia defraudacji środków pieniężnych i innych walorów przechowywanych w kasie przez kasjera. Inwentaryzacje takie powinny być przeprowadzane częściej niż raz w roku, a ich **termin nie może być znany kasjerowi.**

PRZYKŁAD

Kierownik jednostki ustalił w instrukcji kasowej, że główny księgowy ma obowiązek przeprowadzenia kontroli stanu faktycznego gotówki przechowywanej w kasie na ostatni dzień każdego kwartału, przy czym w czwartym kwartale zamiast tej kontroli doraźnej należy przeprowadzić spis z natury środków pieniężnych, w ramach inwentaryzacji okresowej obowiązkowej z art. 26 ust. 1 pkt 1 uor. Niezapowiedziana kontrola stanu kasy przeprowadzona 20 stycznia w jednostce przez audytora z jednostki nadrzędnej wykazała manko w kwocie 1560 zł. Kasjer w złożonych do protokołu wyjaśnieniach stwierdził, że brakujące środki tylko „pożyczył" w związku z trudną sytuacją rodzinną i tak jak już zdarzało się to kilkakrotnie wcześniej, oddałby je przed końcem kwartału, tak aby ich brak nie został zauważony w czasie okresowej kontroli przeprowadzanej przez głównego księgowego. W związku ze stwierdzoną nieprawidłowością jednostka otrzymała zalecenie zmiany przepisów wewnętrznych tak, aby zapobiegały praktykom nielegalnego „pożyczania" pieniędzy przez kasjera. W jaki sposób powinny zostać opracowane takie uregulowania?

Częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji doraźnych powinna być dostosowana do potrzeb jednostki (im większe w niej ryzyko wystąpienia defraudacji – tym częściej powinny być przeprowadzane kontrole doraźne). **Częstotliwość ta może być określona w przepisach wewnętrznych w sposób ogólny** (np. raz w półroczu, raz w kwartale, raz w miesiącu), ale już właściwe terminy przeprowadzenia danej inwentaryzacji powinny być ustalane przez kierownictwo jednostki i zachowane tylko do wiadomości kierownika i osób, które będą odpowiedzialne za jej wykonanie. **Terminy te powinny być także zmieniane,** ponieważ jeśli niepisanym „zwyczajem" w jednostce stanie się przeprowadzanie inwentaryzacji stanu kasy na ostatni dzień każdego kwartału, to ze względu na przewidywalność terminu wykonywania kontroli straci ona znaczenie jako środek do zapobiegania i wykrywania nadużyć finansowych dokonywanych przez kasjera.

Metody przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji doraźnych cząstkowych mogą być takie same jak w przypadku inwentaryzacji obowiązkowych z uor, mogą też być stosowane różne uproszczenia, których nie można stosować przy wykonywaniu pełnej inwentaryzacji okresowej obowiązkowej (przykłady takich uproszczeń zostały podane w punkcie 2.5. Inwentaryzacja cząstkowa doraźna).

2.5. Inwentaryzacja cząstkowa doraźna

Podobnie jak w przypadku pełnych inwentaryzacji doraźnych, przeprowadzanie doraźnych inwentaryzacji cząstkowych wynika ze specyficznych potrzeb jednostki, do których – oprócz przyczyn wymienionych w punkcie 2.4 – zalicza się także m.in.:

- wypadki losowe powodujące straty w określonym mieniu (np. zalanie kilku pomieszczeń biurowych, włamanie do jednego z kilku magazynów jednostki, włamanie do kasy jednostki),
- stwierdzenie zaniechania prowadzenia lub nierzetelnego prowadzenia tylko jednego lub kilku urządzeń księgowych/kont księgowych (np. stwierdzenie niezgodności pomiędzy ewidencją analityczną i syntetyczną prowadzoną dla konta 011 lub 080, niechronologiczne i niebieżące prowadzenie raportów kasowych),
- konieczność rozliczenia osób materialnie odpowiedzialnych przy przekazywaniu/przejmowaniu składników mienia pomiędzy nimi (np. inwentaryzacje zdawczo-odbiorcze kasy, magazynu),
- potrzebę okresowego sprawdzenia prawidłowości wykonywania obowiązków przez osoby materialnie odpowiedzialne za różne składniki mienia jednostki,

– konieczność zapoznania się z rzeczywistym stanem wybranej grupy składników majątkowych w celu ustalenia planów modernizacji (remontów, zakupów inwestycyjnych).

Przeprowadzanie inwentaryzacji cząstkowych doraźnych leży w gestii kierownictwa jednostek, z jednym wyjątkiem przewidzianym w przepisach szczególnych. W jednostkach organizacyjnych, w których pracodawca na podstawie umowy powierzył pracownikom mienie jednostki na zasadach wspólnej odpowiedzialności materialnej, zgodnie z art. 124–127 k.p. oraz rozporządzeniem o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników, mienie objęte umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej musi być okresowo inwentaryzowane w przypadkach określonych w ww. rozporządzeniu.

PRZYKŁAD

W nowo tworzonej jednostce planowane jest zatrudnienie kilku magazynierów, którzy będą objęci umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie. Czy w związku z tym w instrukcji inwentaryzacyjnej kierownik jednostki musi zawrzeć postanowienia dotyczące przeprowadzania inwentaryzacji doraźnych, przewidziane w rozporządzeniu o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników?

Nie, nie ma takiej potrzeby, ponieważ przepisy rozporządzenia o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników są przepisami ogólnie obowiązującymi, jeśli więc jednostka organizacyjna powierza pracownikom mienie na podstawie umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej, to ma obowiązek stosowania unormowań dotyczących przeprowadzania inwentaryzacji, bez konieczności przytaczania jego unormowań w przepisach wewnętrznych, opisujących przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Dla porządku można w nich jednak zawrzeć zapis dotyczący przypadków, w jakich powinna być zarządzana inwentaryzacja doraźna – mówiący o „przeprowadzaniu jej w przypadkach przewidzianych w przepisach szczególnych". Ponadto kierownictwo jednostki i pracownicy odpowiedzialni za mienie powierzone na podstawie umowy o wspólnej odpowiedzialności pracowników za powierzone mienie oraz pracownicy księgowości zobowiązani do ich rozliczania powinni zostać zapoznani z postanowieniami tego rozporządzenia, we wszystkich kwestiach istotnych dla zarządzania, przeprowadzania i dokumentowania takich inwentaryzacji. Uregulowania w tym zakresie przedstawia **tabela 1.**

Tabela 1. Uregulowania w zakresie terminów i zasad przeprowadzania inwentaryzacji mienia objętego wspólną odpowiedzialnością materialną pracowników

Przepis rozporządzenia o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników	Treść uregulowania	Komentarz
§ 8 ust. 1	Warunkiem ustanowienia wspólnej odpowiedzialności materialnej jest powierzenie mienia łącznie wszystkim pracownikom, którzy mają być objęci taką odpowiedzialnością – **na podstawie inwentaryzacji przeprowadzonej z ich udziałem lub z udziałem osób przez nich wskazanych,** zgodnie z § 22 ust. 2, oraz zapewnienie im możliwości zgłaszania uwag w związku z przebiegiem i wynikami inwentaryzacji.	Inwentaryzację przeprowadza się w terminie ustalonym przez pracodawcę (z tym, że przed podpisaniem umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej) metodą spisu z natury. Zwyczajowo kopie arkuszy spisowych załącza się do umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej.

§ 10	Pracownik może wypowiedzieć umowę o wspólnej odpowiedzialności materialnej na piśmie na 14 dni naprzód. **W takim przypadku do przeprowadzenia inwentaryzacji należy przystąpić przed upływem okresu wypowiedzenia tej umowy.**	W § 10–17 i 19 podanego rozporządzenia wskazane zostały terminy, w jakich powinna się rozpocząć (zakończyć) inwentaryzacja doraźna częściowa (obejmująca składniki mienia jednostki powierzone pracownikom w drodze umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej), którą obowiązkowo musi zarządzić pracodawca we wszystkich przypadkach, w których przepisy rozporządzenia o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników przewidują możliwość jej wypowiedzenia przez pracowników lub pracodawcę bądź też możliwość odstąpienia od niej przez pracowników lub też zmiany składu osób objętych umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej na skutek rozwiązania umowy o pracę bądź ustania stosunku pracy z innych przyczyn. Nieprzestrzeganie przez pracodawcę uregulowań w podanym zakresie wiąże się ze skutkiem określonym w § 20 omawianego rozporządzenia, w postaci przerzucenia odpowiedzialności za szkody powstałe w mieniu objętym umową o wspólnej odpowiedzialności z pracowników na pracodawcę. Postanowienia zawarte w § 22 ust. 3 mają na celu zabezpieczenie interesów pracowników, którzy nie mogą być obecni w czasie inwentaryzacji mienia objętego wspólną odpowiedzialnością materialną. Ponieważ przeprowadzenie wymienionych inwentaryzacji ma na celu rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za mienie powierzone im z obowiązkiem wyliczenia się i są one przeprowadzane na podstawie przepisów szczególnych rozporządzenia o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników – ich nieprzeprowadzenie lub przeprowadzenie z naruszeniem wskazanych terminów nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. Co do ogólnych zasad przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji doraźnych zarządzanych na podstawie rozporządzenia o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników, są one takie same jak w przypadku spisów z natury zarządzanych i przeprowadzanych na podstawie uor.
§ 11 ust. 1 i 2	1. Jeżeli rozliczenie mienia wykaże niedobór, każdy z pracowników ponoszących wspólną odpowiedzialność materialną może, w ciągu 3 dni od powzięcia wiadomości o stwierdzonym niedoborze, odstąpić na piśmie, ze skutkiem na przyszłość, od umowy ustanawiającej taką odpowiedzialność. **W takim przypadku do przeprowadzenia inwentaryzacji należy przystąpić w ciągu 7 dni od dnia odstąpienia pierwszego pracownika od umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej.** 2. Pracodawca może odstąpić od umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej w każdym czasie. **W takim przypadku do przeprowadzenia inwentaryzacji należy przystąpić niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni od dnia odstąpienia pracodawcy od umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej.**	
§ 12	W umowie o wspólnej odpowiedzialności materialnej strony ustalają okres, w ciągu którego nieobecność pracownika w pracy nie ma wpływu na zakres odpowiedzialności zarówno tego pracownika, jak i pozostałych pracowników ponoszących wspólną odpowiedzialność materialną, zwany dalej „okresem ustalonym w umowie". **W razie przedłużenia się nieobecności pracownika ponad okres ustalony w umowie, należy niezwłocznie, nie później niż w ciągu 7 dni od dnia upływu tego okresu, przystąpić do przeprowadzania inwentaryzacji.**	
§ 16 ust. 1 i 2	1. Pracownik ponoszący wspólną odpowiedzialność materialną może zgłosić pracodawcy żądanie przeprowadzenia inwentaryzacji w razie stwierdzenia nieprawidłowego wykonywania obowiązków związanych z pieczą nad powierzonym mieniem przez innego pracownika objętego taką odpowiedzialnością. 2. Pracownik, o którym mowa w ust. 1, może odstąpić od umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej, ze skutkiem na przyszłość, **jeżeli w terminie nieprzekraczającym 7 dni od dnia zgłoszenia żądania przeprowadzenia inwentaryzacji nie zostanie ona rozpoczęta lub nie nastąpi odsunięcie pracownika, którego dotyczą zarzuty, od wykonywania pracy w miejscu powierzenia mienia.**	

§ 17	Pracownik ponoszący wspólną odpowiedzialność materialną, który zgłosił na piśmie zarzuty uzasadniające utratę zaufania w stosunku do osoby określonej w § 4 ust. 1 pkt 1–5 *(Przypis redakcji: osoby nieobjętej umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej, wykonującej w miejscu powierzenia mienia pracę lub określone czynności za pisemną zgodą pracowników objętych umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej – do tych osób należą np.: sprzątaczki, konserwatorzy, tragarze, osoby odbywające praktyki zawodowe itp.),* może cofnąć zgodę na dalsze wykonywanie przez tę osobę pracy lub określonych czynności w miejscu powierzenia mienia, a w razie nieuwzględnienia przez pracodawcę skutków cofnięcia takiej zgody – może odstąpić od umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej, ze skutkiem na przyszłość. **W takim przypadku do przeprowadzenia inwentaryzacji należy przystąpić niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu 7 dni od dnia zgłoszenia zarzutów.**	
§ 19 ust. 1 i 2	1. W razie wypowiedzenia przez jedną ze stron umowy o pracę z pracownikiem ponoszącym wspólną odpowiedzialność materialną, **zakończenie inwentaryzacji powinno nastąpić najpóźniej w dniu rozwiązania umowy o pracę.** 2. W razie rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia lub w razie wygaśnięcia umowy o pracę, **do przeprowadzenia inwentaryzacji należy przystąpić niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu 7 dni od dnia rozwiązania lub wygaśnięcia umowy o pracę.**	
§ 20 ust. 1 i 2	1. W razie wypowiedzenia przez pracownika umowy o wspólnej odpowiedzialności materialnej albo odstąpienia od takiej umowy przez pracownika lub pracodawcę, pracownik ponosi wspólną odpowiedzialność materialną za szkodę w mieniu, **której powstanie stwierdzono do dnia zakończenia inwentaryzacji, jeżeli zostanie ona rozpoczęta w wymaganym terminie; w razie bezskutecznego upływu terminu rozpoczęcia inwentaryzacji pracownik jest wolny od odpowiedzialności od dnia, w którym przestała go wiązać umowa o wspólnej odpowiedzialności materialnej.** 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w razie ustania stosunku pracy pracownika objętego wspólną odpowiedzialnością materialną.	
§ 22 ust. 3	Jeżeli pracownik **nie bierze udziału w przeprowadzaniu inwentaryzacji ani też nie wskaże innej osoby (ust. 2), pracodawca przeprowadzi inwentaryzację przez komisję złożoną co najmniej z 3 osób.**	

Metody przeprowadzania i dokumentowania inwentaryzacji doraźnych cząstkowych zarządzanych przez kierownictwo jednostki na podstawie własnych przepisów wewnętrznych wchodzących w skład ich polityki rachunkowości mogą być takie same jak w przypadku inwentaryzacji obowiązkowych z uor, mogą też być stosowane różne uproszczenia, których nie można stosować przy wykonywaniu pełnej inwentaryzacji okresowej obowiązkowej. Uproszczenia te mogą polegać np. na:

- zastąpieniu spisu z natury środków trwałych i pozostałych środków trwałych porównaniem stanu faktycznego bezpośrednio z księgami środków trwałych i księgami inwentarzowymi bądź ze spisami inwentarza znajdującymi się w poszczególnych pomieszczeniach jednostki,
- przeprowadzeniu inwentaryzacji składników majątkowych ewidencjonowanych wyłącznie ilościowo poprzez porównanie stanu faktycznego z zapisami księgowych urządzeń szczegółowych (księgi ilościowej, kartotek wyposażenia indywidualnego pracowników, kartotek narzędziowych itp.).

3

Częstotliwość i terminy przeprowadzania inwentaryzacji

Przy przeprowadzaniu inwentaryzacji jednostki organizacyjne należące do sektora finansów publicznych zobowiązane są do przestrzegania zasad dotyczących częstotliwości i terminów inwentaryzowania poszczególnych rodzajów aktywów i pasywów, określonych w art. 26 uor. Zasady te przedstawia **tabela 2.**

Tabela 2. Terminy i częstotliwość inwentaryzacji według art. 26 uor

Termin i częstotliwość inwentaryzacji	Rodzaje składników majątkowych
Na ostatni dzień każdego roku obrotowego	1. Aktywa pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych, przechowywane przez kontrahentów oraz znajdujące się w jednostce (np. w kasie). 2. Papiery wartościowe w postaci materialnej i zdematerializowanej. 3. Produkty w toku produkcji. 4. Materiały i towary znajdujące się na stanie jednostki, których wartość została odpisana w koszty na dzień ich zakupu. 5. Produkty gotowe znajdujące się na stanie jednostki, których wartość została odpisana w koszty w momencie ich wytworzenia. 6. Wartości niematerialne i prawne. 7. Zobowiązania jednostki. 8. Nakłady na środki trwałe w budowie. 9. Fundusze jednostki i fundusze specjalne.
Na ostatni dzień każdego roku obrotowego, z tym, że termin ten uważa się za dochowany, jeśli inwentaryzacja zostanie rozpoczęta w ostatnim kwartale roku obrotowego i zakończona do 15 stycznia roku następnego, zaś ustalenie stanu nastąpi przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego w drodze 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	Składniki aktywów z wyłączeniem ww. aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych znajdujących się na stanie jednostki, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 uor (czyli takich, których wartość – w przypadku materiałów i towarów – została odpisana w koszty na dzień ich zakupu, a w przypadku produktów gotowych – w momencie ich wytworzenia), a także składników wymienionych w art. 26 ust. 3 pkt 2–5 uor. Do aktywów, które mogą być inwentaryzowane w tym terminie, należą np.: – udzielone pożyczki, – należności od kontrahentów, – środki trwałe znajdujące się na terenie niestrzeżonym.
Na ostatni dzień każdego roku obrotowego, z tym, że termin ten uważa się za dochowany, jeśli inwentaryzacja zostanie przeprowadzona raz w ciągu 2 lat	Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujące się w strzeżonych składowiskach*) i objęte ewidencją ilościowo-wartościową.
Na ostatni dzień każdego roku obrotowego, z tym, że termin ten uważa się za dochowany, jeśli inwentaryzacja zostanie przeprowadzona raz w ciągu 4 lat	1. Nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji. 2. Znajdujące się na terenie strzeżonym*) inne środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.
Na ostatni dzień każdego roku obrotowego, z tym, że termin ten uważa się za dochowany, jeśli inwentaryzacja zostanie przeprowadzona raz w ciągu roku	1. Zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki. 2. Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

*) *Ponieważ uor nie podaje ustawowych definicji pojęć: „teren strzeżony" i „strzeżone składowiska", decyzje w tym względzie podejmuje kierownik jednostki, zawierając odpowiednie postanowienia w dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości.*

Pełną inwentaryzację wszystkich składników aktywów i pasywów jednostki należy także przeprowadzić zgodnie z art. 26 ust. 4 i 5 uor na dzień:

1) zakończenia działalności przez jednostkę,

2) poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości[*)].

W podanych dwóch sytuacjach można odstąpić od przeprowadzenia inwentaryzacji jedynie w przypadku:

- ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu, jeśli zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 3 uor jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych[**)],
- połączenia lub podziału jednostek (z wyjątkiem spółek kapitałowych), jeżeli strony w drodze umowy pisemnej odstąpią od przeprowadzenia inwentaryzacji,
- zawieszenia działalności[*)], jeśli zgodnie z art. 12 ust. 3b uor jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

[*)] *Przepisy te nie dotyczą jednostek sektora finansów publicznych nieposiadających zdolności upadłościowej i niemogących zawieszać czasowo działalności.*

[**)] *Z dniem 1 stycznia 2016 r. przepis ulega uchyleniu.*

PRZYKŁAD

Czy jeśli inwentaryzację środków trwałych przeprowadza się w drodze spisu z natury co 4 lata, to w latach, w których nie ma spisów z natury, środki trwałe należy zinwentaryzować metodą weryfikacji z dokumentami? Czy rzeczywiście jakieś przepisy wprowadzają taki obowiązek, bo raczej nie wynika to z art. 26 uor?

Nie, z art. 26 uor rzeczywiście nie wynika taki obowiązek, jednak porównanie zapisów dokonanych w danym roku obrotowym w urządzeniach księgowych syntetycznych i analitycznych jednostki dla poszczególnych składników aktywów i pasywów z dowodami źródłowymi jest częścią procedur związanych z zamykaniem ksiąg rachunkowych roku obrotowego.

Środki trwałe podlegają inwentaryzacji na koniec każdego roku obrotowego, z tym że termin ten uważa się za dochowany także wtedy, gdy:

- nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji, a także inne środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym zostały zinwentaryzowane raz w ciągu 4 lat – art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 3 uor,
- inwentaryzacja środków trwałych użytkowanych na terenie nieuznanym za strzeżony została przeprowadzona w okresie od początku czwartego kwartału roku obrotowego do 15 dnia roku po nim następującego, przy czym ustalenie stanu tych środków trwałych nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego w drodze spisu z natury przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych (z zastrzeżeniem, że stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym) – art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 uor.

Podstawową metodą inwentaryzacji środków trwałych jest **spis z natury** (art. 26 ust. 1 pkt 1 uor), z tym, że uor przewiduje, że w szczególnych przypadkach mogą także mieć zastosowanie pozostałe metody, wymienione w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 3, tj. można przeprowadzić ich inwentaryzację w drodze:

- **otrzymania od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości salda wykazanego w księgach rachunkowych jednostki oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic** – w przypadku środków trwałych jednostki powierzonych kontrahentom (np. do nieodpłatnego używania),
- **porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników** – w przypadku gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony (np. budowli podziemnych), a także środków trwałych, które podlegają inwentaryzacji w drodze spisu z natury bądź potwierdzenia salda, ale ich zinwentaryzowanie w ten sposób

z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe (np. jeśli kontrahent nie potwierdził salda powierzonych mu środków trwałych lub do części środków trwałych jednostki z przyczyn losowych nie był możliwy dostęp w czasie przeprowadzania inwentaryzacji).

Ponieważ przytoczony art. 26 ust. 1 oraz ust. 3 pkt 1 i 3 uor stanowi, że w przypadku nieruchomości oraz środków trwałych przechowywanych na terenie strzeżonym podstawowy termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone jako **corocznie, na koniec roku obrotowego,** uważa się za dochowane, jeśli ich inwentaryzacja została przeprowadzona raz w ciągu 4 lat, to **jeśli jednostka przeprowadzi taką inwentaryzację w jednym roku, w kolejnych 3 latach nie musi inwentaryzować środków trwałych, gdyż uor traktuje takie postępowanie jako wywiązanie się z obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej tych składników majątkowych.** Inną rzeczą jest natomiast, że na koniec każdego roku obrotowego jednostka zobowiązana do stosowania uor ma obowiązek przeprowadzenia wielu czynności przygotowujących do zamknięcia ksiąg rachunkowych mających na celu doprowadzenie dokonanych w nich zapisów do tego, aby spełniały warunki określone w art. 24 uor. Księgi rachunkowe uznaje się za:

- **rzetelne,** jeśli są zgodne ze stanem rzeczywistym,
- **bezbłędne,** jeśli wprowadzono do nich w sposób kompletny i poprawny wszystkie dowody księgowe zakwalifikowane do ujęcia w danym roku obrotowym, przy zapewnieniu ciągłości zapisów oraz właściwego działania procedur obliczeniowych,
- **sprawdzalne,** jeśli zachowana została możliwość stwierdzenia poprawności dokonanych w nich zapisów, sald (stanów) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Poza dokonaniem obowiązkowej okresowej inwentaryzacji aktywów i pasywów należy przeprowadzić także wiele innych czynności przygotowujących księgi rachunkowe do zamknięcia, m.in.:

- sprawdzić, czy do komórki księgowości wpłynęły wszystkie dowody księgowe podlegające ujęciu w księgach rachunkowych danego roku,
- ponownie skontrolować zaksięgowane dokumenty księgowe (pod kątem prawidłowości ich sporządzenia oraz zadekretowania),
- porównać zapisy dokonane w księgach rachunkowych na podstawie dowodów księgowych,
- uzgodnić zapisy ewidencji syntetycznej i analitycznej,
- przeanalizować zestawienie obrotów i sald w celu wyeliminowania błędów w księgowaniu operacji gospodarczych,
- wprowadzić do ksiąg rachunkowych zapisy korygujące błędne zapisy, ujawnione w wyniku czynności sprawdzających.

Czynności te od spisu z natury środków trwałych różnią się tym, że w czasie inwentaryzacji ustala się stan składników majątkowych na dany dzień – natomiast czynności sprawdzające potwierdzają prawidłowość zapisów dokonanych w księgach w danym roku obrotowym.

Innymi słowy obowiązkowa inwentaryzacja okresowa z uor ma za zadanie ustalenie lub sprawdzenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki, tak aby jej księgi rachunkowe i sporządzane na ich podstawie sprawozdania finansowe i inne sprawozdania oraz dokumenty rozliczeniowe (np. deklaracje podatkowe) **za dany rok obrotowy** zawierały dane zgodne z rzeczywistością. Ponieważ jednak uor zezwala w pewnych przypadkach na przeprowadzanie inwentaryzacji niektórych rodzajów aktywów trwałych (środków trwałych zaliczonych do nieruchomości i inwestycji oraz znajdujących się na terenie strzeżonym) i obrotowych (zapasów magazynowych przechowywanych w strzeżonych składowiskach, objętych ewidencją ilościowo-wartościową) z mniejszą częstotliwością niż rokrocznie – w przypadku tych składników **w latach, na które nie przypada termin ich inwentaryzacji okresowej, wskazane jest przeprowadzenie kontroli 100% dowodów księgowych dokumentujących dotyczące ich transakcje w ramach czynności przygotowujących do zamknięcia ksiąg rachunkowych.**

Kontrola ta obejmuje dokładne sprawdzenie poprawności:

- sporządzenia wszystkich źródłowych dokumentów przychodowych i rozchodowych (w tym zbiorczych) oraz korygujących,

- wskazania sposobu ujęcia dowodów w księgach rachunkowych (dekretacji),
- zapisów dokonanych na podstawie dowodów źródłowych w ewidencji syntetycznej i analitycznej (pod kątem zgodności z ich treścią ekonomiczną oraz dekretacją), a także sprawdzenie, czy wszystkie dokumenty zostały ujęte w księgach rachunkowych.

Rzetelne przeprowadzanie takiej kontroli dla kont, na których są ewidencjonowane środki trwałe (011) i pozostałe środki trwałe (013), pozwala na wyeliminowanie błędów w księgowaniu, które dają różnice pozorne, trudne i kłopotliwe do rozliczenia po przeprowadzeniu inwentaryzacji raz na 4 lata (ze względu na konieczność jednorazowego przeanalizowania prawidłowości dokumentacji przychodów i rozchodów środków trwałych dla całego 4-letniego okresu pomiędzy kolejnymi spisami z natury). Największy kłopot sprawiają przy tym różnice wynikające z niesporządzania dokumentów księgowych – przychodowych i rozchodowych lub ich niebieżącego sporządzania – ze względu na dużą liczbę operacji (np. nabywania i zbywania nieruchomości w jednostkach samorządu terytorialnego) lub skomplikowane procesy ich sporządzania (przyjmowanie środków trwałych z inwestycji).

W art. 26 uor uregulowane są jednocześnie kwestie związane z częstotliwością przeprowadzania inwentaryzacji (odpowiedź na pytanie, co jaki okres należy przeprowadzać inwentaryzację), jak również dotyczące terminów jej przeprowadzania (w ujęciu – na kiedy ustalany jest stan inwentaryzowanych składników oraz kiedy mają być przeprowadzane czynności inwentaryzacyjne), przy czym **terminy** te nie są uregulowane w sposób wyraźny dla wszystkich kategorii aktywów i pasywów. Na przykład:

- środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym – mogą być inwentaryzowane z częstotliwością raz na **4 lata,** przy czym zarówno ustalenie terminu, na jaki jest przeprowadzany ich spis z natury, jak i terminów wykonywania prac spisowych leży w gestii kierownika jednostki,
- aktywa pieniężne zgromadzone w bankach – muszą być potwierdzane przez banki **rokrocznie** według stanu wykazanego na rachunkach bankowych na 31 grudnia danego roku, zwyczajowo potwierdzenia sald rachunków są wystawiane przez banki w pierwszym tygodniu nowego roku,
- należności od kontrahentów powinny być inwentaryzowane rokrocznie według stanu na ostatni dzień roku obrotowego – jednak termin ten uważa się za dochowany, jeśli stan należności zostanie potwierdzony na dowolnie wybrany dzień roku obrotowego, za który przeprowadzana jest inwentaryzacja w czwartym kwartale tego roku, pod warunkiem zakończenia jej **do 15 stycznia roku kolejnego** i ustalenia stanu należności poprzez dopisanie (odpisanie) zwiększeń (zmniejszeń) od tego stanu, które miały miejsce pomiędzy dniem, na jaki należności potwierdzono, a dniem bilansowym,
- inwentaryzacja aktywów i pasywów niewymienionych wyraźnie w art. 26 ust. 1 w drodze weryfikacji sald powinna się odbywać **rokrocznie** według stanu na 31 grudnia roku obrotowego, przy czym zwyczajowo jest ona przeprowadzana w roku kolejnym w takim terminie, aby móc ująć jej wyniki w księgach rachunkowych roku poprzedniego przed ich zamknięciem i sporządzeniem sprawozdania finansowego.

PRZYKŁAD

Czy zapis w art. 26 ust. 1 pkt 1 uor – stanowiący, że inwentaryzację aktywów pieniężnych (oprócz zgromadzonych na rachunkach bankowych) przeprowadza się w drodze spisu z natury na ostatni dzień roku obrotowego – oznacza, że spis gotówki w kasie jednostki musi koniecznie odbywać się 31 grudnia? Ponieważ generalnie kasy w jednostkach ze względu na wygodę petentów otwarte są w takich samych godzinach jak jednostka, spis z natury musi odbywać się po godzinach pracy, co

rokrocznie wywołuje protesty pracowników powołanych do komisji inwentaryzacyjnej. Czy nieprawidłowością będzie przeprowadzenie spisu w pierwszym dniu roboczym nowego roku, czyli 2 stycznia, według stanu na 31 grudnia roku poprzedniego?

Nie, takie postępowanie przy zachowaniu pewnych warunków będzie prawidłowe. Obowiązkowa inwentaryzacja aktywów pieniężnych (oprócz zgromadzonych na rachunkach bankowych), a więc obejmująca m.in. środki pieniężne przechowywane w kasie jednostki, powinna być wykonywana na koniec każdego roku obrotowego według stanu na ostatni dzień roku (art. 26 ust. 1 pkt 1 uor). Biorąc pod uwagę cel inwentaryzacji z uor, a więc potwierdzenie stanu aktywów posiadanych przez jednostkę, zaewidencjonowanego w jej księgach rachunkowych, w celu ustalenia ich rzeczywistej wartości oraz przedstawienia realnego obrazu sytuacji majątkowej i wyniku finansowego jednostki w sprawozdaniu finansowym za dany rok, **inwentaryzację środków pieniężnych w kasie jednostki można przeprowadzić:**

- **w ostatnim dniu roboczym roku obrotowego po zakończeniu realizacji operacji kasowych, czyli po godzinach pracy kasy i/lub jednostki,**
- **w pierwszym dniu roboczym nowego roku obrotowego przed rozpoczęciem realizacji operacji kasowych, czyli przed godzinami otwarcia kasy i/lub pracy jednostki.**

Istotne jest nie tyle to, w jakim dniu zostanie przeprowadzona inwentaryzacja, ale to, aby został ustalony stan gotówki przechowywanej w kasie jednostki na dzień bilansowy, czyli np. w przypadku jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych kontynuujących działalność – na 31 grudnia danego roku obrotowego (§ 26 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

W przypadku przeprowadzania obowiązkowej inwentaryzacji rocznej środków pieniężnych przechowywanych w kasie w innym dniu niż 31 grudnia, **w protokole inwentaryzacji należy dokładnie zaznaczyć dzień, według stanu, na który przeprowadzana jest inwentaryzacja, oraz dzień i godziny, w jakich jest przeprowadzana, a także wskazać ostatni raport (raporty) kasowy,** tak aby w sposób niebudzący wątpliwości można było stwierdzić, że faktycznie, mimo iż inwentaryzacja była przeprowadzona np. 2 stycznia danego roku obrotowego, to w związku z tym, że w okresie od zakończenia pracy jednostki 31 grudnia roku poprzedniego do przeprowadzenia spisu w pierwszym dniu roboczym nowego roku nie były realizowane w jednostce żadne operacje gotówkowe, wyniki inwentaryzacji odzwierciedlają stan gotówki na ostatni dzień roku obrotowego, za który była przeprowadzana inwentaryzacja.

Podstawowym terminem i częstotliwością inwentaryzacji obowiązkowej określonymi w art. 26 ust. 3 uor jest inwentaryzacja przeprowadzana rokrocznie na ostatni dzień roku obrotowego. Zmiana tych podstawowych terminów i częstotliwości inwentaryzacji jest możliwa tylko w sytuacjach przewidzianych w uor. W przypadku środków trwałych oraz zapasów rzeczowych środków obrotowych art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 uor zezwala na inwentaryzowanie ich z mniejszą częstotliwością i na dowolnie wybrany dzień pod warunkiem ich użytkowania (przechowywania) na terenie strzeżonym lub na strzeżonych składowiskach.

Jeśli chodzi o podjęcie decyzji w sprawie częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji zapasów materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach oraz środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym, nie ma ustawowych definicji takich terenów i składowisk. W tym wypadku to **kierownik jednostki zarządza w przepisach wewnętrznych, jakie zabezpieczenia są konieczne, aby uznać, że:**

- **zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdują się w strzeżonych składowiskach i w związku z tym mogą być inwentaryzowane raz na 2 lata,**

- **środki trwałe jednostki znajdują się na terenie strzeżonym i w związku z tym mogą być inwentaryzowane raz na 4 lata.**
  Decyzja w tym zakresie zależy od specyfiki działania danej jednostki.

PRZYKŁAD

Czy ogrodzony i częściowo zadaszony plac znajdujący się przy budynku zakładu komunalnego, na którym są składowane materiały budowlane o dużych gabarytach (rury i przepusty betonowe, płyty chodnikowe, krawężniki, kostka brukowa itp.), można uznać za teren strzeżony i przeprowadzać inwentaryzację przechowywanych na nim materiałów raz na 2 lata? Jakie zabezpieczenia są konieczne w takim przypadku?

Tak, teren taki może być uznany za teren strzeżony przy zachowaniu określonych warunków. Obowiązkowa inwentaryzacja rzeczowych składników obrotowych (a więc materiałów nabytych w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzonych lub przetworzonych przez jednostkę produktów gotowych, zdatnych do sprzedaży oraz towarów nabytych w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym) powinna być przeprowadzana na ostatni dzień każdego roku obrotowego w drodze spisu z natury, z tym że termin ten uważa się za dotrzymany, jeżeli inwentaryzacja zapasów materiałów, towarów i produktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową zostanie przeprowadzona raz w ciągu 2 lat (art. 26 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 2 uor).

Ogólnie obowiązujące przepisy z zakresu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych nie zawierają definicji strzeżonego składowiska ani nie wymieniają zabezpieczeń, jakie należy obowiązkowo zastosować, aby móc uznać, że obiekty wykorzystywane przez daną jednostkę są obiektami strzeżonymi w rozumieniu art. 26 uor. Decyzja w tym zakresie należy do kierownika danej jednostki sektora finansów publicznych, który – zgodnie z art. 53 ust. 1 oraz art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp – jest odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej, w tym za ochronę zasobów pozostających w jej dyspozycji. Kierownik jednostki, oceniając ryzyko narażenia mienia jednostki na zniszczenie lub zagarnięcie oraz wielkość strat, jakie mogłaby ponieść w związku z tym jednostka, powinien w przepisach wewnętrznych (np. instrukcji magazynowej) określić zabezpieczenia, jakie powinny być stosowane na użytkowanych przez jednostkę składowiskach zapasów.

Nie ma żadnych przeszkód, aby funkcję składowiska materiałów, towarów czy produktów budowlanych, odpornych na warunki atmosferyczne, pełnił plac znajdujący się obok siedziby zakładu komunalnego, pod warunkiem że zostanie zabezpieczony w taki sposób, aby nie miały do niego dostępu osoby postronne, a pracownik zakładu odpowiedzialny za składowane na nim składniki majątkowe był w stanie w pełni kontrolować pracowników zakładu wchodzących i wychodzących na/ze składowiska. W tym celu plac taki powinien być ogrodzony, a prowadzące na jego teren wejścia powinny być nadzorowane przez magazyniera lub stróża. Oprócz tego teren składowiska – w zależności od warunków, w jakich funkcjonuje jednostka – może być objęty całodobowym monitoringiem (telewizja przemysłowa) lub też patrolowany przez pracowników ochrony bądź wyposażony w instalację alarmową włączaną poza godzinami pracy jednostki lub w porze nocnej itp. Na przykład w jednej z jednostek organizacyjnych zajmujących się gospodarką komunalną skład materiałów budowlanych przeznaczonych do wykonywania remontów gminnych zasobów mieszkaniowych oraz dróg gminnych (takich jak duże elementy betonowe, metalowe i z tworzywa sztucznego, np. rury przepustowe, krawężniki, płyty chodnikowe, kostka brukowa itp.), znajdujący się na ogrodzonym, częściowo zadaszonym placu przy budynku zakładu, został przez kierownika jednostki uznany za strzeżone składowisko. Plac w ciągu dnia był dozorowany przez portiera, który wpuszczał na jego teren jedynie magazyniera i towarzyszące mu osoby zdające lub pobierające materiały. W nocy plac był oświetlony, obie prowadzące na jego teren bramy były zamknięte, a cały teren zakładu łącznie z placem – dozorowany przez pracowników firmy zajmującej się ochroną mienia.

W przypadku innych zapasów materiałowych (np. żywności, materiałów biurowych, części zamiennych do maszyn i urządzeń, środków czystości, drobnych materiałów budowlanych i remontowych), które muszą być przechowywane w odpowiednich warunkach, za strzeżone składowiska uznaje się budynki jednostki (lub ich części albo pojedyncze wydzielone pomieszczenia), w których zorganizowane są magazyny. Wymogi, jakie muszą one spełniać, dotyczą zazwyczaj:
- odpowiednich zamknięć i zabezpieczeń drzwi i okien (okratowanie, specjalne wzmocnienia, zamki patentowe antywłamaniowe),
- wyposażenia w urządzenia alarmowe (np. czujniki włączane przy otwarciu okien/drzwi, czujniki ruchu w pomieszczeniach),
- monitorowania (telewizja przemysłowa) lub dozorowania bezpośredniego przez przeszkolonych pracowników ochrony,
- kontroli dostępu do pomieszczeń przez pracowników jednostki oraz osoby postronne (np. dostawców czy odbiorców jednostki),
- rejestrowania faktu przyjmowania i wydawania składników majątkowych do/z magazynu przez osobę upoważnioną (magazyniera).

Ponieważ obowiązkowa inwentaryzacja okresowa zarządzana na podstawie uor ma na celu zweryfikowanie prawdziwości danych na temat ilości i wartości składników majątkowych zawartych w księgach rachunkowych jednostki, ustawa ta, w sytuacji gdy rzeczowe środki obrotowe znajdują się na strzeżonym składowisku i są objęte ewidencją ilościowo-wartościową, zezwala na przeprowadzanie jej rzadziej niż raz na rok, przyjmując, że przy zaostrzonych warunkach ich składowania i ewidencjonowania nie powinny występować znaczne rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym a ewidencyjnym, które mogłyby mieć wpływ na prawidłowe odzwierciedlenie kondycji majątkowej jednostki w księgach rachunkowych i sporządzanym na jej podstawie bilansie. Jednak w jednostkach sektora finansów publicznych inwentaryzacja mienia spełnia także ważną funkcję w systemie kontroli zarządczej, pozwalając m.in. na wykrywanie różnych nieprawidłowości w gospodarowaniu zapasami lub w ich zabezpieczeniu, które potencjalnie mogą prowadzić do:
- marnotrawienia środków publicznych przez tworzenie zapasów nadmiernych lub zbędnych,
- niszczenia zapasów przez nieprawidłowe ich przechowywanie,
- zagarnięcia mienia publicznego przez pracowników jednostki bądź osoby postronne.

Stąd też, mimo że uor zezwala na przeprowadzanie pełnej inwentaryzacji rzeczowych środków obrotowych objętych ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych na strzeżonych składowiskach raz na 2 lata, kierownik jednostki, decydując się na takie rozwiązanie, powinien:
- rozważyć, czy taka częstotliwość inwentaryzacji nie wpłynie ujemnie na organizację ochrony zasobów jednostki,
- określić w przepisach wewnętrznych jednostki przypadki, w jakich należy inwentaryzować rzeczowe aktywa obrotowe poza obowiązkowymi inwentaryzacjami wynikającymi z uor.

PRZYKŁAD

W przypadku **terenu strzeżonego, na którym przechowywane są środki trwałe,** pojęcie to odpowiednio będzie obejmowało takie miejsca przechowywania składników majątkowych (place, budynki, pomieszczenia itp.), które są zabezpieczone przed nieupoważnionym dostępem, np. poprzez:
- odpowiednie ogrodzenie,
- zamknięcie uniemożliwiające dostęp z zewnątrz,
- instalację systemu alarmowego lub monitoringu,
- stały dozór zapewniany przez pracowników jednostki lub wyspecjalizowaną firmę zajmującą się ochroną mienia,
- wydzielenie strefy ograniczonego dostępu dla petentów jednostki (np. strefy obsługi petenta zorganizowanej na parterze jednostki, do której dostęp jest nieograniczony, i strefy znajdującej się

w innych kondygnacjach, do których dostęp mają tylko pracownicy jednostki zaopatrzeni w identyfikatory, kody dostępu, klucze, w tym klucze elektroniczne itp.).

Jeśli chodzi o inwentaryzacje doraźne, o terminach i częstotliwości ich przeprowadzania decyduje kierownik danej jednostki, kierując się tylko i wyłącznie jej potrzebami, ponieważ ogólnie obowiązujące przepisy nie regulują kwestii z tym związanych, z wyjątkiem jednostek organizacyjnych, w których pracodawca na podstawie umowy powierzył pracownikom mienie jednostki na zasadach wspólnej odpowiedzialności materialnej. W takim przypadku obowiązują w nich terminy przeprowadzania inwentaryzacji doraźnych cząstkowych w zakresie mienia objętego umową o wspólnej odpowiedzialności materialnej, określone w rozporządzeniu o wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników (szerzej na ten temat w punkcie 2.5. Inwentaryzacja cząstkowa doraźna).

4

Metody przeprowadzania inwentaryzacji

Ustawa o rachunkowości przewiduje trzy metody przeprowadzania inwentaryzacji (patrz **ramka**).

Trzy metody przeprowadzania inwentaryzacji

1. Spis z natury ilości składników majątkowych, wycena tych ilości, porównanie otrzymanych wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic.
2. Uzyskanie od banków i od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, należności (w tym udzielonych pożyczek oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów) oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic.
3. Porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacja wartości tych składników aktywów i pasywów, które nie podlegają inwentaryzacji ww. metodami lub ich inwentaryzacja tymi metodami z uzasadnionych przyczyn nie była możliwa.

Praktyka stosowana w wielu jednostkach sektora finansów publicznych wskazuje na to, że inwentaryzacja jest utożsamiana najczęściej jedynie ze spisem z natury środków trwałych, pozostałych środków trwałych i środków pieniężnych przechowywanych w kasie. Efektem takiego błędnego pojmowania zakresu inwentaryzacji jest naruszenie art. 26 uor, polegające na zaniechaniu przeprowadzenia inwentaryzacji części składników aktywów i pasywów jednostki, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W średniej wielkości urzędzie gminy w ciągu 4 lat przeprowadzono tylko dwie inwentaryzacje – obie metodą spisu z natury. Pierwsza z przeprowadzonych inwentaryzacji objęła swym zakresem środki trwałe o wartości powyżej 3500* zł, pozostałe środki trwałe (o wartości od 350 do 3500 zł) i wyposażenie ewidencjonowane wyłącznie ilościowo oraz zapasy materiałów zgromadzone w magazynie zakładowym (materiałów biurowych, środków czystości i materiałów budowlanych, wykorzystywanych na potrzeby konserwacji i drobnych remontów, wykonywanych systemem gospodarczym). Druga inwentaryzacja, przeprowadzona również metodą spisu z natury po upływie 2 lat od pierwszej, objęła wyłącznie materiały znajdujące się w magazynie. Poza tym na koniec każdego roku były przeprowadzane inwentaryzacje środków pieniężnych na rachunkach bankowych (bank prowadzący rachunki jednostki przysyłał na koniec każdego roku potwierdzenie sald) oraz środków pieniężnych w kasie jednostki.

Mimo że jednostka miała również inne składniki aktywów i pasywów (m.in. należności i zobowiązania od/wobec kontrahentów, należności i zobowiązania od/wobec pracowników, pożyczki udzielone spółkom komunalnym, udziały w spółkach komunalnych z ograniczoną odpowiedzialnością, akcje, wartości niematerialne i prawne – licencje na użytkowanie programów komputerowych, fundusze specjalne, należności i zobowiązania podatkowe itp.), podlegające rokrocznej inwentaryzacji metodami uzyskania od kontrahentów potwierdzenia prawidłowości salda oraz weryfikacji salda z odpowiednimi dokumentami, inwentaryzacja tych składników majątkowych nie została przeprowadzona ani razu w ciągu tych 4 lat. Przyczyną zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji tych składników majątkowych był brak dostatecznej wiedzy u kierownika jednostki i jej głównego księgowego, którzy inwentaryzację mienia jednostki utożsamiali z przeprowadzeniem spisu z natury środków trwałych, zapasów magazynowych i gotówki w kasie. Co więcej, nawet przepisy wewnętrzne obowiązujące

* *Patrz wyjaśnienie na str. 489*

w jednostce (instrukcja obiegu dokumentów, instrukcja inwentaryzacyjna, regulamin organizacyjny, zakresy czynności pracowników) nie zawierały opisu procedur przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania wyników inwentaryzacji dla innych metod niż spis z natury ani nie wskazywały pracowników odpowiedzialnych za ich przeprowadzenie. W efekcie tego zarówno kierownik jednostki, jak i główny księgowy uważali, że przeprowadzone w jednostce inwentaryzacje środków trwałych i zapasów magazynowych oraz środków pieniężnych na rachunkach bankowych i w kasie jednostki w całości wyczerpują obowiązki w zakresie inwentaryzacji nałożone na nich przez uor.

Kontrola przeprowadzona w tej jednostce przez RIO wykazała, że jej księgi rachunkowe oraz sporządzane na ich podstawie sprawozdania finansowe i budżetowe były nierzetelne (m.in. zawierały nierealne kwoty należności i zobowiązań, będące wynikiem nieprawidłowych księgowań – w takiej wysokości, że miało to istotny wpływ na wynik finansowy tej jednostki oraz jej wskaźniki zadłużenia). Nieprawidłowości te nie wystąpiłyby, a przynajmniej nie w tak znacznym rozmiarze, wynikającym z nawarstwiania się błędów przez kilka lat, gdyby jednostka przeprowadzała inwentaryzację wszystkich składników aktywów i pasywów, zgodnie z art. 26 uor.

Wybór właściwej metody inwentaryzacji jest ściśle określony w art. 26 ust. 1 uor i uzależniony od rodzaju składników aktywów i pasywów posiadanych przez jednostkę. Zasady obowiązujące w tym zakresie przedstawia **tabela 3.**

Tabela 3. Metody inwentaryzacji według art. 26 uor właściwe dla inwentaryzowania określonych rodzajów aktywów i pasywów

Metody inwentaryzacji	Rodzaje składników majątkowych
Spis z natury	1. Środki pieniężne przechowywane w jednostce (np. w kasie). 2. Papiery wartościowe w postaci materialnej. 3. Rzeczowe składniki majątku obrotowego (np. materiały, towary). 4. Środki trwałe, z wyjątkiem tych ich rodzajów, które należy inwentaryzować w drodze uzyskania potwierdzenia salda lub weryfikacji z dokumentami źródłowymi.
Uzyskanie potwierdzenia prawidłowości salda od banków i kontrahentów	1. Środki pieniężne przechowywane na rachunkach w bankach lub przez inne jednostki. 2. Udzielone pożyczki. 3. Papiery wartościowe w postaci zdematerializowanej. 4. Należności, poza tymi, które podlegają inwentaryzacji w drodze weryfikacji ich prawidłowości na podstawie dokumentów księgowych. 5. Składniki aktywów (zarówno trwałych, jak i obrotowych) powierzone kontrahentom.
Porównanie zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową oraz weryfikacja ich poprawności i rzetelności	1. Grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości. 2. Środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony. 3. Należności sporne i wątpliwe. 4. Należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych i z tytułów publicznoprawnych. 5. Inne aktywa i pasywa, w tym takie, które podlegają inwentaryzacji metodą spisu z natury lub uzyskania potwierdzenia prawidłowości salda, ale ich zinwentaryzowanie tymi metodami z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe.

W przypadku inwentaryzacji przeprowadzanych w ramach wykonywania obowiązków z zakresu rachunkowości **jednostki nie mogą, w sposób dowolny, zmieniać metod dokonywania inwentaryzacji przypisanych do danego rodzaju aktywów i pasywów.** Zmiana taka w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi podstawę do wszczęcia postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

PRZYKŁAD

Jednostka budżetowa co 4 lata przeprowadzała spis z natury, obejmujący zgodnie z jej instrukcją inwentaryzacyjną wszystkie środki trwałe, pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Audytor po przeprowadzonej kontroli zarzucił naruszenie przez kierownika jednostki przepisów uor, twierdząc, że wartości niematerialne i prawne nie mogą być inwentaryzowane metodą spisu z natury. Czy miał rację?

Tak, zarzut postawiony przez audytora jest słuszny, ponieważ **wartości niematerialne i prawne nie podlegają inwentaryzacji metodą spisu z natury, ale inwentaryzuje się je w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników** (art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3 uor). Wynika to stąd, że uor w art. 26 ust. 1 pkt 1 wymienia wyraźnie składniki majątkowe podlegające spisowi z natury, czyli:

- aktywa pieniężne (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych),
- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- rzeczowe składniki aktywów obrotowych (do których zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 19 uor należą materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe, towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym),
- środki trwałe (oprócz: gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, a także środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony lub ich przeprowadzenie spisu z natury z przyczyn uzasadnionych nie jest możliwe) oraz nieruchomości zaliczone do inwestycji,
- maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

Natomiast składniki aktywów, które nie są wyraźnie wymienione w art. 26 ust. 1 pkt 1 uor (a także w pkt. 2 dotyczącym składników majątkowych inwentaryzowanych w drodze uzgodnienia sald z kontrahentami), podlegają inwentaryzacji **w drodze weryfikacji prawidłowości sald wykazanych w księgach rachunkowych jednostki.** Wszystkie jednostki należące do sektora finansów publicznych mają obowiązek prowadzenia rachunkowości zgodnie z uor z uwzględnieniem szczególnych zasad wynikających z uofp (art. 40 ust. 1 uofp w związku z art. 26 uor). Ponieważ ani przepisy uor, ani uofp i wydanego na jej podstawie rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont nie dają kierownikowi jednostki budżetowej upoważnienia do wprowadzania w polityce rachunkowości jednostki innych rozwiązań w zakresie metod, zasad i terminów przeprowadzania obowiązkowych inwentaryzacji rocznych składników majątkowych, zapisy instrukcji inwentaryzacyjnej jako sprzeczne z art. 26 ust. 1 uor nie mogą być podstawą do przeprowadzania w jednostce inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych metodą spisu z natury.

Ustawa o rachunkowości nie daje kierownikom jednostek organizacyjnych możliwości zmiany metody inwentaryzacji określonych w niej grup składników aktywów i pasywów jednostki, poza przypadkami wprost wymienionymi w art. 26 ust. 1 pkt 3, które pozwalają na zastąpienie spisu z natury inwentaryzacją przeprowadzaną w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników – w przypadku środków trwałych, których przeprowadzenie spisu z natury z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe.

PRZYKŁAD

W jednostce budżetowej nie można było przeprowadzić spisu z natury urządzeń przekazanych do osobistego użytku pracownikowi, takich jak: laptop, telefon komórkowy, ponieważ stale pracuje on poza siedzibą jednostki i w trakcie całej inwentaryzacji przebywał na zwolnieniu lekarskim, przechowując sprzęt w domu. Dlatego urządzenia te zostały zinwentaryzowane metodą porównania dokumentów źródłowych (faktur zakupu, dokumentów OT – „Przyjęcie środka trwałego", protokołów przekazania sprzętu do osobistego użytku pracownikowi) z zapisami ksiąg rachunkowych.

Nieprzestrzeganie przepisów zawartych w uor w zakresie metod inwentaryzowania poszczególnych kategorii aktywów i pasywów pociąga za sobą zazwyczaj konsekwencje w postaci zarzutu nieprzeprowadzenia inwentaryzacji bądź przeprowadzenia jej w sposób nierzetelny, co stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 1 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych.

PRZYKŁAD

W urzędzie gminy przeprowadzono inwentaryzację gruntów, prawa wieczystego użytkowania, sieci wodociągowych i kanalizacyjnych oraz wartości niematerialnych i prawnych (licencje na użytkowanie programów komputerowych) w drodze spisu z natury zamiast w drodze weryfikacji z dokumentami księgowymi. Kontrola uznała tę inwentaryzację za niezgodną z przepisami i nierzetelną – tylko z powodu zmiany metody inwentaryzowania składników majątkowych, nie sprawdzając, czy rzeczywiście ich stan jest niezgodny ze stanem rzeczywistym. Czy słusznie?

Tak, oba zarzuty kontrolujących są słuszne. Obowiązujące metody dla inwentaryzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (w tym licencji na użytkowanie programów komputerowych), a także dopuszczalne odstępstwa od tych metod, biorące oczywiście pod uwagę obiektywną, fizyczną możliwość dokonania inwentaryzacji poszczególnych rodzajów składników majątkowych w dany sposób, tak aby inwentaryzacja prawidłowo wypełniała swój cel, czyli sprawdzenie zgodności zapisów dokonanych w księgach rachunkowych na temat stanu poszczególnych aktywów jednostki ze stanem rzeczywistym – określa art. 26 ust. 1 uor. Jego wybrane postanowienia zawiera **tabela 4.**

Tabela 4. Dopuszczalne metody inwentaryzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Środki trwałe	Wartości niematerialne i prawne
Powinny być inwentaryzowane metodą spisu z natury, z wyjątkiem środków trwałych: – powierzonych kontrahentom, które podlegają inwentaryzacji metodą uzyskania przez ich właściciela od kontrahentów potwierdzenia prawidłowości stanu aktywów wykazanego w jego księgach rachunkowych na podstawie wyników spisu z natury przeprowadzonego przez kontrahentów, – do których dostęp jest znacznie utrudniony (np. do budowli podziemnych czy podwodnych), gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości (np. prawa użytkowania wieczystego nieruchomości), które podlegają inwentaryzacji w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.	W tym m.in. licencje na użytkowanie programów komputerowych powinny być inwentaryzowane metodą weryfikacji danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami.

Jak więc wynika z **tabeli 4,** zarzut niezgodnego z prawem przeprowadzenia spisu z natury gruntów, prawa wieczystego użytkowania, sieci wodociągowych i kanalizacyjnych oraz licencji na użytkowanie programów komputerowych w drodze spisu z natury zamiast weryfikacji danych z dokumentacją księgową jest uzasadniony. Prawidłowo został postawiony także zarzut dotyczący nierzetelnego przeprowadzenia inwentaryzacji, co wynika z samego charakteru inwentaryzowanych składników majątkowych. Na przykład ze względu na to, że bezpośredni ogląd budowli znajdujących się pod ziemią, takich jak: sieci wodociągowe i kanalizacyjne, jest fizycznie niemożliwy, ponieważ spisanie ich z na-

tury wiązałoby się z koniecznością odkopania wszystkich tych budowli na terenie gminy – co jest niewykonalne – dokonanie ich spisu na arkuszu spisu z natury wskazuje wprost na przepisanie danych do tego arkusza z ksiąg rachunkowych jednostki, a więc na nierzetelne przeprowadzenie inwentaryzacji.

W przypadku wymienionych budowli stan rzeczywisty powinien być ustalany na podstawie dokumentacji źródłowej znajdującej się w posiadaniu jednostki, takiej jak:

- decyzje komunalizacyjne,
- akty notarialne nabycia i zbycia nieruchomości zabudowanych,
- decyzje o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd,
- protokoły przekazania środków trwałych w budowie, nakładów na modernizację budowli oraz budowli pomiędzy jednostkami organizacyjnymi jednostki samorządu terytorialnego,
- protokoły odbioru robót budowlanych dla budowli pozyskanych (zmodernizowanych) w wyniku inwestycji własnych jednostki.

Jeśli chodzi o wartości niematerialne i prawne, takie jak licencje na oprogramowanie komputerowe, również nie jest możliwe przeprowadzenie ich spisu z natury, ponieważ **wartością niematerialną nie jest program zainstalowany na komputerze, ale licencja na użytkowanie tego programu, czyli umowa.** To, że program jest fizycznie zainstalowany na komputerze jednostki i przez nią użytkowany, wcale nie oznacza, że wartość niematerialna i prawna istnieje, ponieważ jeśli licencja na użytkowanie tego programu wygasła, to jednostka powinna program usunąć z dysków twardych, a wartość licencji zdjąć z ewidencji księgowej. Ustaleń w tym zakresie nie da się więc dokonać metodą spisu z natury, przeglądając zawartość twardych dysków komputerów jednostki, a tylko poprzez weryfikację danych zawartych w dokumentacji – umowie licencyjnej.

PRZYKŁAD

Kontrolujący zarzucili kierownikowi jednostki przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami uor, bazując na zapisach arkusza spisu z natury nr 0001 i zapisach księgi środków trwałych.

Urząd Gminy Mogilnica
ul. Rynek 1
46-987 Mogilnica

Druk ścisłego zarachowania *nr 0001*

Arkusz spisu z natury

Rodzaj inwentaryzacji: *okresowa, według stanu na 30 października 2018 r.*

Metoda inwentaryzacji: *spis z natury środków trwałych (konto 011)*

Pole spisowe: *gmina*

Skład zespołu spisowego:

Przewodniczący: *Alicja Gil*
Członek: *Monika Szczygieł*

Osoba materialnie odpowiedzialna:

brak

Inne osoby obecne przy spisie:

brak

Spis rozpoczęto: *11 grudnia 2018 r. o godz. 8.30,* **a zakończono:** *11 grudnia 2018 r. o godz. 15.30.*

Str. 1

Lp.	Numer inwentarza	Nazwy spisywanych przedmiotów	J.m.	Stwierdzona ilość	Cena	Wartość	Uwagi
1.	x	Grunty	ha	290 567	x	11 908 346	
2.	1/10/105/1	Budynek urzędu	szt.	1	1 390 897	1 390 897	
3.	1/10/109/1	Budynek gospodarczy	szt.	1	225 678	225 678	
4.	2/21/211/1	Rurociągi sieci kanalizacyjnej	szt.	1	1 234 567	1 234 567	
5.	2/21/211/2	Wodociągi	szt.	1	10 309 876	10 309 876	
6.	2/21/211/3	Kanalizacja ściekowa	szt.	1	10 654 345	10 654 345	
7.	2/22/220/1	Oświetlenie uliczne	szt.	1	679 098	679 098	
8.	4/49/491/1	Zespół komputerowy	szt.	1	3 620	3 620	
9.	4/49/491/2	Zespół komputerowy	szt.	1	3 620	3 620	
10.	4/49/491/3	Zespół komputerowy	szt.	1	3 620	3 620	
11.	4/49/491/4	Laptop	szt.	1	4 995	4 995	
					Razem	***36 418 662***	
Spis zakończono na pozycji nr 11, wolne pola wykreślono.							

Podpisy zespołu spisowego:

Przewodniczący: *Alicja Gil*

Członek: *Monika Szczygieł*

Wycenił: *starsza księgowa – Milena Wieczorek*

Sprawdził: *główna księgowa – Renata Majer*

Podpis osoby materialnie odpowiedzialnej:

brak

Podpisy innych osób obecnych przy spisie:

brak

Czy taki zarzut postawiony przez kontrolujących jest słuszny?

Tak, zarzut postawiony przez kontrolujących jest słuszny. Na przedstawionym arkuszu spisu z natury w pozycjach: 1 – grunty, 4 – rurociągi sieci kanalizacyjnej, 5 – wodociągi, 6 – kanalizacja ściekowa, zostały wpisane środki trwałe, które nie podlegają inwentaryzacji metodą spisu z natury, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 uor. Właściwą metodą ich inwentaryzowania jest porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacja wartości tych składników. Metody inwentaryzacji wskazane w uor są dobrane do cech aktywów i pasywów, które podlegają inwentaryzacji, stąd aktywa mające postać rzeczową powinny być inwentaryzowane poprzez bezpośredni ich ogląd, a wyniki tego oglądu powinny być ujmowane w arkuszach spisu z natury. Niestety – niektóre aktywa mające postać rzeczową nie mogą być inwentaryzowane w drodze oglądu, ponieważ byłoby to fizycznie niemożliwe, np.:

- dokładne pomiary gruntów i określenie ich rodzajów może wykonać tylko uprawniony geodeta, ponadto zabiera to dużo czasu i wiąże się ze znacznymi kosztami,

- aby obejrzeć podziemne budowle (rurociągi, wodociągi) – trzeba by je w całości odkopać – co nawet raz na 4 lata byłoby praktycznie niewykonalne (ze względu na czas, konieczność niszczenia nawierzchni dróg i chodników, koszty odkopywania i przywracania do stanu poprzedniego).

Ujęcie tych składników na arkuszu spisu z natury, który służy wyłącznie do dokumentowania wyników spisu z natury łącznie z zespołami komputerowymi, świadczy o tym, że dane na ich temat zostały po prostu przepisane z księgi środków trwałych.

W przypadku inwentaryzacji zarządzanych na podstawie przepisów wewnętrznych jednostki, o wyborze metody inwentaryzacji decyduje kierownik jednostki. Należy jednak pamiętać o tym, aby była ona dobrana adekwatnie do inwentaryzowanych składników aktywów i pasywów.

5

Uregulowania wewnętrzne z zakresu zasad przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji

Aby właściwie przeprowadzić inwentaryzację, nie narażając się na popełnienie poważnych nieprawidłowości, mogących skutkować odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub też koniecznością powtarzania nieprawidłowo przeprowadzonych czynności inwentaryzacyjnych (co jest czasochłonne i wiąże się z poniesieniem dodatkowych kosztów), **do inwentaryzacji należy się odpowiednio przygotować.**

Przede wszystkim trzeba **opracować szczegółową instrukcję** regulującą problematykę przeprowadzania inwentaryzacji w danej jednostce. Ogólnie obowiązujące przepisy uor nie określają w sposób szczegółowy zasad i trybów przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów, pozostawiając te kwestie w gestii samych jednostek organizacyjnych zobowiązanych do stosowania ustawy. Dzięki temu **kierownicy jednostek, wprowadzając przepisy wewnętrzne dotyczące procedur przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania inwentaryzacji, mogą spośród wielu dopuszczalnych rozwiązań utrwalonych przez zwyczaje i powszechną praktykę stosowaną w księgowości wybrać takie, które będą najlepsze dla ich jednostek.**

Na dokumentację określającą zasady przeprowadzania, rozliczania i dokumentowania inwentaryzacji składają się:

- podstawowe zasady przeprowadzania, rozliczania i dokumentowania faktu przeprowadzenia oraz wyników inwentaryzacji zawarte zazwyczaj w ogólnej instrukcji inwentaryzacyjnej oraz instrukcjach szczegółowych: kasowej, magazynowej i druków ścisłego zarachowania,
- zasady obiegu dokumentacji inwentaryzacyjnej opisywane w instrukcji inwentaryzacyjnej i/lub instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, instrukcji kasowej, instrukcji magazynowej, instrukcji gospodarowania drukami ścisłego zarachowania,
- powierzenie obowiązków w zakresie przeprowadzania, rozliczania i dokumentowania inwentaryzacji zapisane w regulaminach organizacyjnych jednostek, zakresach obowiązków pracowników lub w imiennych upoważnieniach udzielanych poszczególnym pracownikom,
- plany inwentaryzacji, zarządzenia kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji wraz z harmonogramami wykonywania poszczególnych prac inwentaryzacyjnych.

5.1. Ogólne uregulowania opisujące procedury inwentaryzacyjne

Najważniejszy etap przygotowań do inwentaryzacji to **opracowanie dokumentów wewnętrznych** regulujących zasady przeprowadzania, rozliczania oraz dokumentowania faktu przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji (instrukcji inwentaryzacyjnej i/lub odpowiednich części instrukcji kasowej, magazynowej oraz obiegu i kontroli dokumentów księgowych). **Dokumenty te powinny stanowić spójną całość, dostosowaną do wielkości i specyfiki składników majątkowych będących w posiadaniu jednostki.**

Aspekty, jakie należy uregulować w instrukcji inwentaryzacyjnej

1. Ogólne zasady i cele inwentaryzacji.
2. Metody przeprowadzania inwentaryzacji poszczególnych składników majątkowych.
3. Terminy przeprowadzania inwentaryzacji okresowych (zwłaszcza tam, gdzie jednostki mogą po spełnieniu pewnych warunków przeprowadzać je rzadziej niż na koniec każdego roku obrotowego, czyli w przypadku materiałów, towarów i produktów oraz środków trwałych znajdujących się na strzeżonych składowiskach – na terenie strzeżonym – włącznie z podaniem, jakie wymogi w jednostce mają spełnić miejsca składowania – użytkowania – aby zostały uznane za strzeżone).

4. Etapy i sposób przeprowadzania inwentaryzacji poszczególnymi metodami (czyli opis czynności składających się na przygotowanie inwentaryzacji, jej przeprowadzenie i rozliczenie w przypadku każdej z metod oddzielnie).
5. Osoby odpowiedzialne za wykonanie poszczególnych czynności w ramach inwentaryzacji (w tym kompetencje przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i jej członków).
6. Zasady rozliczania wyników inwentaryzacji (w tym definicje niedoborów i nadwyżek oraz warunki ich kompensowania).
7. Opis formularzy stosowanych do dokumentowania faktu przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji przeprowadzanych poszczególnymi metodami (razem z ich wzorami, instrukcją wypełniania i zasadami obiegu w jednostce).

Dopełnieniem instrukcji inwentaryzacyjnej jest **powierzenie na piśmie obowiązków w zakresie inwentaryzacji** poszczególnym pracownikom jednostki, tak aby w sposób niebudzący wątpliwości można było ustalić, na kim ciążą obowiązki w danym zakresie i od kogo należy egzekwować ich wykonanie.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W dużym zakładzie budżetowym w ciągu 4 lat przeprowadzono wyłącznie inwentaryzacje środków trwałych oraz zapasów materiałów zgromadzonych w magazynach zakładu (w tym jedną inwentaryzację środków trwałych – na koniec 2014 r., oraz w latach 2011–2015 inwentaryzacje zapasów materiałowych w magazynach na koniec każdego roku). Poza tym na koniec każdego roku były przeprowadzane inwentaryzacje środków pieniężnych na rachunkach bankowych oraz środków pieniężnych w dwóch kasach zakładu. Pozostałe składniki aktywów i pasywów (m.in. należności i zobowiązania od/wobec kontrahentów, powierzone kontrahentom własne składniki aktywów, wartości niematerialne i prawne – licencje na użytkowanie programów komputerowych), podlegające rokrocznej inwentaryzacji metodami uzyskania od kontrahentów potwierdzenia prawidłowości salda oraz weryfikacji salda z odpowiednimi dokumentami nie zostały zinwentaryzowane ani razu w ciągu tych 4 lat. Przyczyną zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji tych składników majątkowych były zaniedbania organizacyjne oraz brak nadzoru ze strony kierownictwa zakładu nad pracą osób, którym powierzono obowiązki w zakresie inwentaryzacji tych składników mienia. Do powstania nieprawidłowości doszło na skutek kilku nakładających się na siebie okoliczności.

1. Mimo że w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki opisano w sposób ogólny procedury przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania wyników inwentaryzacji metodami uzyskania potwierdzenia salda od kontrahentów oraz weryfikacji prawidłowości salda z dokumentacją źródłową, część uregulowań była ze sobą sprzeczna (np. instrukcja wymagała sporządzania różnych dokumentów na dowód przeprowadzenia tych samych czynności inwentaryzacyjnych – dublowały się m.in. wzory protokołów weryfikacji sald), a inne nie zostały odpowiednio skonkretyzowane. Przepisy instrukcji posługiwały się tylko pojęciem „osoby odpowiedzialnej za wykonanie określonych czynności", odsyłając do zapisów w zakresach obowiązków. Niestety na skutek zaniedbań organizacyjnych część pracowników zakładu nie miała takich zakresów w ogóle, a część miała zakresy nieaktualne (np. na skutek niedokonania odpowiednich zmian po przejściu pracownika na inne stanowisko). W efekcie tego trudno było ustalić, na kim konkretnie ciążyła odpowiedzialność za zinwentaryzowanie poszczególnych składników aktywów i pasywów.

2. Pracownicy księgowości prowadzący poszczególne urządzenia księgowe w zakresie podlegającym inwentaryzacji metodami uzyskania potwierdzenia salda od kontrahentów oraz weryfikacji prawidłowości salda z dokumentacją źródłową byli niewłaściwie obciążeni obowiązkami (część była przeciążona i nie nadążała z wykonywaniem pracy na bieżąco).

3. Na skutek braku nadzoru nad pracą komórki księgowości ze strony głównego księgowego panowało ogólne rozprężenie – część pracowników nie wypełniała obowiązków w zakresie inwentaryzacji z powodu nadmiernego obciążenia pracą, część zaś dlatego, że nie uznawała tego za konieczne, skoro inni ich nie wykonywali, a przełożony i tak nikogo z tego nie rozliczał.

Co zatem można zrobić, aby uniknąć popełnienia podobnych błędów? Na pewno należy zacząć od przeanalizowania przepisów wewnętrznych obowiązujących w danej jednostce dotyczących procedur przeprowadzania, dokumentowania i rozliczania wyników inwentaryzacji, pod kątem tego, czy zawierają odpowiednie regulacje dla wszystkich metod przeprowadzania inwentaryzacji: spisu z natury, uzyskania potwierdzenia salda od kontrahentów oraz weryfikacji prawidłowości sald z dokumentacją źródłową. Należy zwrócić przy tym uwagę na:

- właściwy podział obowiązków pomiędzy pracowników jednostki,
- potwierdzenie przyjęcia obowiązków w zakresie inwentaryzacji przez poszczególnych pracowników na piśmie (np. w formie zakresu obowiązków),
- ustalenie zasad i osób odpowiedzialnych za sprawowanie bieżącej kontroli i nadzoru nad wykonywaniem prac inwentaryzacyjnych.

Poza tym bezpośredni przełożeni pracowników, którym przypisano obowiązki w zakresie inwentaryzacji, oraz ci pracownicy powinni zostać odpowiednio przeszkoleni i powinni mieć zapewniony bieżący dostęp do literatury fachowej (książek, czasopism fachowych dla pracowników służb finansowych itp.). Ostatnim niezbędnym elementem jest bieżący nadzór sprawowany przez kierownictwo jednostki nad przebiegiem prac inwentaryzacyjnych i konsekwentne rozliczanie pracowników z powierzonych im obowiązków.

W **aneksie** do książki zawarto przykładową, **ramową instrukcję inwentaryzacyjną,** która może być wykorzystywana przy opracowaniu przepisów wewnętrznych jednostek związanych z przeprowadzaniem, rozliczaniem oraz dokumentowaniem faktu przeprowadzenia i rozliczenia wyników inwentaryzacji.

5.2. Zarządzenia wewnętrzne wydawane w związku z przeprowadzaniem konkretnych inwentaryzacji

W poprzednim punkcie zostały opisane dokumenty wewnętrzne określające w sposób ogólny procedury kontroli zarządczej obowiązujące przy przeprowadzaniu i dokumentowaniu wyników inwentaryzacji. Aby przeprowadzić na ich podstawie inwentaryzację, konieczna jest ich konkretyzacja, która przyjmuje formę:

- planów przeprowadzania inwentaryzacji poszczególnych rodzajów aktywów i pasywów jednostki,
- zarządzeń kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji (okresowej, doraźnej, pełnej, wyrywkowej itp.) wraz ze szczegółowymi harmonogramami inwentaryzacji.

W dużych jednostkach organizacyjnych, mających wiele różnorodnych składników majątkowych, z których część może być inwentaryzowana rzadziej niż raz na koniec roku obrotowego (np. środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym, zapasy materiałów przechowywane na strzeżonych składowiskach, objęte ewidencją ilościowo-wartościową), albo w których obowiązuje model inwentaryzacji ciągłej, wskazane jest **sporządzanie planów przeprowadzania inwentaryzacji,** obejmujących dany rok obrotowy lub dłuższe okresy (np. 2-letnie albo 4-letnie). W planach zamieszcza się wykaz składników majątkowych, które będą inwentaryzowane w danym roku obrotowym, z uwzględnieniem terminów i częstotliwości ich inwentaryzowania, wyni-

kających z uor. Stanowi to gwarancję, że przez niedopatrzenie nie dojdzie do naruszenia obowiązujących przepisów w postaci zaniechania przeprowadzenia inwentaryzacji. Poza tym w planach uwzględnia się również inwentaryzacje doraźne, przeprowadzane z większą częstotliwością niż wynikająca z uor, jeśli wskazują na to szczególne potrzeby jednostki (mogą to być np. inwentaryzacje wybranych składników majątkowych, związane z kontrolą w zakresie przestrzegania przez pracowników jednostki procedur dotyczących zabezpieczenia i prawidłowego rozporządzania mieniem). **Plany przeprowadzania inwentaryzacji powinny być sporządzane przez odpowiedzialne za to służby** (np. komórki organizacyjne utworzone specjalnie w celu prowadzenia inwentaryzacji mienia jednostki i nadzoru nad nim lub zajmujące się kontrolą wewnętrzną w jednostce) **i wydawane przez kierownika jednostki w formie zarządzenia.** Przykładowy plan przeprowadzania inwentaryzacji, obejmujący 4 lata, stanowi **wzór 1.**

Wzór 1. Plan inwentaryzacji na okres 4-letni

Nazwa jednostki (pieczęć)

Urząd Gminy Janków
ul. Długa 6
56-718 Janków

Data sporządzenia: *8 stycznia 2015 r.*

Plan inwentaryzacji na lata 2015–2018

Lp.	Składniki aktywów (pasywów) podlegające inwentaryzacji	Planowany termin inwentaryzacji	Rodzaj inwentaryzacji/metoda inwentaryzacji
		Rok 2015	
1.	Środki trwałe i wyposażenie użytkowane w budynkach i na terenach należących do świetlic wiejskich	Przeprowadzenie i ostateczne rozliczenie od 15 kwietnia do 29 maja 2015 r.	Inwentaryzacja doraźna – kontrola gospodarowania mieniem przez pracowników odpowiedzialnych za organizację i funkcjonowanie świetlic wiejskich/spis z natury metodą uproszczoną – porównanie stanu faktycznego z zapisami ksiąg inwentarzowych
2.	Nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz środki trwałe znajdujące się na terenie strzeżonym (z wyjątkiem gruntów oraz środków trwałych trudno dostępnych)	Przeprowadzenie i ostateczne rozliczenie od 15 kwietnia do 30 czerwca 2015 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa przeprowadzana raz w ciągu 4 lat – ostatnia inwentaryzacja była przeprowadzona w 2011 r./spis z natury
3.	Należności od kontrahentów	Od 1 października 2015 r. do 15 stycznia 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/uzgodnienie sald z kontrahentami
4.	Pozostałe składniki aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych oraz materiałów)	Od 1 października 2015 r. do 15 stycznia 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z kontrahentami lub spis z natury
5.	Środki pieniężne w kasie jednostki	31 grudnia 2015 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/spis z natury
6.	Środki pieniężne na rachunkach bankowych, pożyczki, papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	Na 31 grudnia 2015 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z bankami lub kontrahentami
7.	Pozostałe aktywa i pasywa	Na 31 grudnia 2015 r. – od 2 stycznia do 25 marca 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/weryfikacja sald z dokumentacją źródłową
8.	Inwentaryzacja środków pieniężnych w kasie	Raz na kwartał w ciągu pierwszego, drugiego i trzeciego kwartału, w dniu wyznaczonym przez kierownika komórki kontroli wewnętrznej	Inwentaryzacja doraźna – element kontroli zarządczej z zakresu prowadzenia gospodarki finansowej

Rok 2016			
1.	Zapasy materiałów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową	Przeprowadzenie i ostateczne rozliczenie od 1 do 30 września 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa przeprowadzana raz w ciągu 2 lat – ostatnia inwentaryzacja była przeprowadzona w 2014 r./spis z natury
2.	Należności od kontrahentów	Od 1 października 2016 r. do 15 stycznia 2017 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/uzgodnienie sald z kontrahentami
3.	Pozostałe składniki aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych oraz materiałów)	Od 1 października 2016 r. do 15 stycznia 2017 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z kontrahentami lub spis z natury
4.	Środki pieniężne w kasie jednostki	31 grudnia 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/spis z natury
5.	Środki pieniężne na rachunkach bankowych, pożyczki, papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	Na 31 grudnia 2016 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z bankami lub kontrahentami
6.	Pozostałe aktywa i pasywa	Na 31 grudnia 2016 r. – od 2 stycznia do 25 marca 2017 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/weryfikacja sald z dokumentacją źródłową
7.	Inwentaryzacja środków pieniężnych w kasie	Raz na kwartał w ciągu pierwszego, drugiego i trzeciego kwartału, w dniu wyznaczonym przez kierownika komórki kontroli wewnętrznej	Inwentaryzacja doraźna – element kontroli zarządczej z zakresu prowadzenia gospodarki finansowej
Rok 2017			
1.	Należności od kontrahentów	Od 1 października 2017 r. do 15 stycznia 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/uzgodnienie sald z kontrahentami
2.	Pozostałe składniki aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych oraz materiałów)	Od 1 października 2017 r. do 15 stycznia 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z kontrahentami lub spis z natury
3.	Środki pieniężne w kasie jednostki	31 grudnia 2017 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/spis z natury
4.	Środki pieniężne na rachunkach bankowych, pożyczki, papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	Na 31 grudnia 2017 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z bankami lub kontrahentami
5.	Pozostałe aktywa i pasywa	Na 31 grudnia 2017 r. – od 2 stycznia do 25 marca 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/weryfikacja sald z dokumentacją źródłową
6.	Inwentaryzacja środków pieniężnych w kasie	Raz na kwartał w ciągu pierwszego, drugiego i trzeciego kwartału, w dniu wyznaczonym przez kierownika komórki kontroli wewnętrznej	Inwentaryzacja doraźna – element kontroli zarządczej z zakresu prowadzenia gospodarki finansowej
Rok 2018			
1.	Zapasy materiałów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową	Przeprowadzenie i ostateczne rozliczenie od 1 do 30 września 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa przeprowadzana raz w ciągu 2 lat – poprzednia inwentaryzacja planowana w 2016 r./spis z natury
2.	Należności od kontrahentów	Od 1 października 2018 r. do 15 stycznia 2019 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/uzgodnienie sald z kontrahentami
3.	Pozostałe składniki aktywów (z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych oraz materiałów)	Od 1 października 2018 r. do 15 stycznia 2019 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z kontrahentami lub spis z natury
4.	Środki pieniężne w kasie jednostki	31 grudnia 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/spis z natury
5.	Środki pieniężne na rachunkach bankowych, pożyczki, papiery wartościowe w formie zdematerializowanej	Na 31 grudnia 2018 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/odpowiednio do rodzaju aktywów uzgodnienie sald z bankami lub kontrahentami

6.	Pozostałe aktywa i pasywa	Na 31 grudnia 2018 r. – od 2 stycznia do 25 marca 2019 r.	Inwentaryzacja okresowa obowiązkowa/weryfikacja sald z dokumentacją źródłową
7.	Inwentaryzacja środków pieniężnych w kasie	Raz na kwartał w ciągu pierwszego, drugiego i trzeciego kwartału, w dniu wyznaczonym przez kierownika komórki kontroli wewnętrznej	Inwentaryzacja doraźna – element kontroli zarządczej z zakresu prowadzenia gospodarki finansowej
Zatwierdził: *Wójt gminy Zbigniew Okulski*			

Na podstawie planu inwentaryzacji na dany rok wydawane są zarządzenia kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji konkretnych składników majątkowych. **Zarządzenia takie powinny zawierać co najmniej:**
- określenie rodzaju inwentaryzacji (okresowa, doraźna itp.),
- szczegółowe wskazanie składników majątkowych podlegających inwentaryzacji i metody, jaka ma być w tym celu zastosowana,
- terminy przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji,
- wskazanie osób zobowiązanych do przeprowadzenia inwentaryzacji (w tym skład komisji inwentaryzacyjnej i funkcje, jakie będą w niej pełnić poszczególne osoby),
- wskazanie osób odpowiedzialnych za nadzorowanie przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji.

Ważną częścią składową zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji jest **harmonogram inwentaryzacji,** czyli dokument wewnętrzny, w którym kierownik jednostki określa:
- składniki majątku, które mają zostać zinwentaryzowane,
- terminy wykonywania poszczególnych czynności w ramach przygotowania, przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji,
- osoby odpowiedzialne za wykonanie tych czynności.

Przykładowe zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji obowiązkowej okresowej środków trwałych wraz z harmonogramem inwentaryzacji stanowi **wzór 2.** Przykładowe zarządzenia w sprawie inwentaryzacji pozostałych aktywów i pasywów są przedstawione w rozdziałach opisujących – krok po kroku – przebieg inwentaryzacji metodami spisu z natury, uzgodnienia sald z kontrahentami i weryfikacji sald z dokumentacją źródłową.

Wzór 2. Zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej wraz z harmonogramem inwentaryzacji

Przedszkole Publiczne „Tęcza"
ul. Klonowa 3
41-912 Rybaczów

Zarządzenie nr *4/2018*
Dyrektora Przedszkola Publicznego „Tęcza" w Rybaczowie
z 20 września 2018 r.

w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji okresowej środków trwałych

Na podstawie art. 26 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395 z późn.zm.) zarządzam przeprowadzenie inwentaryzacji okresowej środków trwałych (ewidencjonowanych na kontach: 011 „Środki trwałe", 013 „Pozostałe środki trwałe" oraz ujętych w ewidencji ilościowej na kontach pozabilansowych jednostki), znajdujących się na stanie przedszkola.

§ 1

Inwentaryzację należy przeprowadzić metodą spisu z natury, według stanu ewidencyjnego na *30 listopada 2018 r.,* w terminie od *10* do *15 grudnia 2018 r.* Szczegółowy harmonogram inwentaryzacji stanowi załącznik do zarządzenia.

§ 2

Inwentaryzację przeprowadzi komisja inwentaryzacyjna w składzie:
przewodniczący – *Maria Walczak,*
członek – *Marta Wesoły,*
członek – *Alicja Małolepsza.*

§ 3

Członkowie komisji inwentaryzacyjnej odpowiadają za właściwe oraz zgodne z obowiązującymi przepisami przeprowadzenie spisu z natury.

§ 4

Ostateczne rozliczenie wyników inwentaryzacji powinno nastąpić nie później niż do *15 stycznia 2019 r.*

Dyrektor przedszkola Ewa Lipiec

Załącznik do zarządzenia nr *4/2018*
Dyrektora Przedszkola Publicznego „Tęcza" w Rybaczowie
z 20 września 2018 r.

Harmonogram inwentaryzacji środków trwałych

Czynności inwentaryzacyjne	Termin wykonania	Osoby odpowiedzialne
Przeszkolenie członków komisji inwentaryzacyjnej	*Do 3.12.2018 r.*	*Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej*
Przygotowanie materiałów niezbędnych do przeprowadzenia inwentaryzacji (druki, przyrządy pomiarowe itp.)	*Do 4.12.2018 r.*	*Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej*
Przygotowanie pól spisowych	*16–30.11.2018 r.*	*Osoby materialnie odpowiedzialne za składniki majątkowe*
Spis z natury	*10– 15.12.2018 r.*	*Komisja inwentaryzacyjna*
Wycena spisu i sporządzenie zestawienia różnic	*Do 24.12.2018 r.*	*Księgowość*
Wyjaśnienie przyczyn powstania różnic, sporządzenie protokołu z wnioskami dotyczącymi ich rozliczenia	*Do 8.01.2019 r.*	*Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przy udziale członków komisji inwentaryzacyjnej*
Podjęcie decyzji w sprawie rozliczenia różnic	*Do 11.01.2019 r.*	*Dyrektor przedszkola*
Ujęcie i rozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych	*Do 15.01.2019 r.*	*Księgowość*
Sporządzenie sprawozdania z inwentaryzacji i przedstawienie dyrektorowi przedszkola wniosków poinwentaryzacyjnych	*Do 22.01.2019 r.*	*Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej*

6

Spis z natury jako podstawowa metoda inwentaryzacji