

Inwentaryzacja

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja to podstawa do sporządzenia rzetelnego sprawozdania finansowego. Przestrzeganie zasad inwentaryzacji jest też ważne, gdy podatnik prowadzący dotychczas PKPiR rozpoczyna prowadzenie ksiąg rachunkowych. Głównym jej celem jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki oraz doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do ich zgodności ze stanem faktycznym.

Przeprowadzenie, a następnie wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg handlowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice trzeba wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Oprócz regulacji ustawy o rachunkowości warto skorzystać z wytycznych zawartych w opublikowanym 28 lipca 2016 r. komunikacie ministra finansów dotyczącym ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu dotyczącego inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Podpowieści w zakresie inwentaryzacji środków trwałych zawarte są w KSR 11 „Środki trwałe” a rozrachunków w stanowisku KSR właśnie w sprawie rozrachunków.

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

- a) zestaw 1 – dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, zakresy ich odpowiedzialności, podział na pola spisowe, przyjęte w jednostce uproszczenia lub szczególne procedury związane z inwentaryzacją drogą spisu z natury, opis dokumentacji inwentaryzacyjnej, zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, sposób przechowywania dokumentów,

- b) zestaw 2 – dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje opisujące sposób wykonywania czynności spisowych odrębnie dla poszczególnych rodzajów zapasów (np. kątowników, prętów, szyn, blach, szyb, tkanin, desek, skór, cegieł, płytek i kształtek betonowych, rur, węgla i koksu, złomu, innych materiałów masowych, których ilości ustala się drogą pomiaru szacunkowego).

Częstotliwość, terminy i formy inwentaryzacji

Z zasady inwentaryzacji dokonuje się co roku. Wynika to z faktu iż służy ona urealnieniu stanu aktywów i pasywów, które potem są prezentowane w sprawozdaniu finansowym. W niektórych przypadkach możliwe jest rzadsze niż raz na rok przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury, pod warunkiem że zapasy lub środki trwałe są na terenie strzeżonym.

Ustawa o rachunkowości nie zawiera definicji takiego terenu – powinna być wskazana w instrukcjach obowiązujących w jednostce, najlepiej bezpośrednio w instrukcji inwentaryzacyjnej. Przykładowo można tam zapisać, że przez teren strzeżony rozumie się zamykane pomieszczenia z zainstalowanym systemem alarmowym lub teren odizolowany ogrodzeniem, zamykany bądź chroniony w inny sposób, np. przez dozorcę. Stanowisko KSR wskazuje, iż składowisko strzeżone to dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne).

Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie go w odniesieniu do (art. 26 ust. 3 ustawy):

- a) zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych bieżącą ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy) – w dowolnym dniu w ciągu 2 lat,
- b) zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową (art. 26 ust. 3 pkt 4 ustawy) – w dowolnym dniu danego roku obrotowego,
- c) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną – w dowolnym dniu danego roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 5 ustawy).

Termin/ częstotliwość	Przedmiot inwentaryzacji	Forma inwentaryzacji	Uwagi
Ostatni dzień roku obrotowego	I. 1. Aktywa pieniężne 2. Papiery wartościowe, z wyjątkiem tych w postaci zde-materializowanej 3. Produkty w toku produkcji	Spis z natury	Bez środków na rachunkach bankowych
	4. Materiały, towary, produkty odpisywane w koszty w momencie zakupu lub wytworzenia	Spis z natury	Ustalony w trakcie inwentaryzacji stan na dzień bilansowy jest podstawą korekty kosztów do poziomu rzeczywistego zużycia lub rzeczywistej sprzedaży
	Aktywa pieniężne na rachunkach bankowych i papiery wartościowe w postaci zde-materializowanej	Potwierdzenie salda	Jeśli bank wystąpi z inicjatywą potwierdzenia salda i my się do tego ustosunkujemy – jest to prawidłowe
Przynajmniej raz w roku	II. 1. Zapasy towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach sprzedaży detalicznej 2. Zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną	Spis z natury	
Nie wcześniej niż trzy miesiące przed końcem roku obrotowego i nie później niż do 15. dnia następnego roku	III. Składniki aktywów bez wymienionych w grupie I: 1. Składniki rzeczowe	Spis z natury	Stan ustalony podczas inwentaryzacji (drogą spisu z natury albo potwierdzenia salda) podlega korekcie (<i>in plus</i> lub <i>in minus</i>) o przychody (zwiększenia) i rozchody (zmniejszenia), które nastąpiły między datą inwentaryzacji a datą wyznaczenia stanu wynikającego z ksiąg, jednak nie może być ustalony po dniu bilansowym
	2. Należności 3. Rzeczowe składniki poza jednostką	Potwierdzenie salda	
	4. Zapasy obce	Spis z natury	
Raz w ciągu 2 lat	IV. Objęte ewidencją ilościowo-wartościową i znajdujące się na terenie strzeżonym: 1. Towary 2. Materiały 3. Produkty gotowe 4. Półprodukty	Spis z natury	

Termin/ częstotliwość	Przedmiot inwentaryzacji	Forma inwentaryzacji	Uwagi
Raz w ciągu 4 lat	V. 1. Środki trwałe 2. Maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie	Spis z natury	Składniki muszą się znajdować na terenie strzeżonym
Ostatni dzień roku obrotowego	VI. 1. Pozostałe aktywa i pasywa	Weryfikacja	Dotyczy to też tych aktywów, które z przyczyn obiektywnych nie mogły być spisane z natury lub potwierdzone.

Dotrzymanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji ma szczególne znaczenie w jednostce sektora finansów publicznych, ponieważ przeprowadzenie inwentaryzacji z uchybieniem ustawowym wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest:

- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji;
- zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji;
- przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości;
- rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości.

Czasem można odstąpić od inwentaryzacji

Dotyczy to jednostek łączących się lub dzielonych, jeżeli będzie sporządzona umowa o odstąpieniu od inwentaryzacji – nie dotyczy to spółek kapitałowych, które zawiesiły działalność, jeżeli zgodnie z art. 12 ust. 3b jednostka nie zamyka ksiąg rachunkowych.

W ocenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych (GKO) wszelkie odstępstwa od „warunków

inwentaryzowania wynikających z ustawy o rachunkowości, a więc zarówno niepodjęcie inwentaryzacji, jak i niepełne jej przeprowadzenie czy też przeprowadzenie jej w taki sposób, że nie zostanie odzwierciedlony stan rzeczywisty wszystkich składników majątkowych danej jednostki, musi skutkować odpowiedzialnością sprawcy” (orzeczenie GKO z 6 października 2003 r., DF/GKO/Odw.-29/45-46/2003, LEX nr 81706). Rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji jest podstawowym mechanizmem kontrolnym, który przez porównanie danych wynikających z ksiąg rachunkowych z dokumentami będącymi w posiadaniu kontrahentów ma na celu wykazanie nieprawidłowości (orzeczenie GKO z 6 marca 2006 r., DF/GKO/Odw.-84/111/2005/733, niepubl.).

Ważne

Możliwość wcześniejszego rozpoczęcia i zakończenia prac inwentaryzacyjnych dotyczy tylko tych składników aktywów, które podlegają inwentaryzacji drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda. Pozostałe aktywa oraz pasywa należy zinwentaryzować, ustalając ich stan na ostatni dzień roku obrotowego.

Etapy rozpoczęcia prac

W procesie przygotowania do przeprowadzenia inwentaryzacji wyróżniamy kilka czynności.

Kierownik wydaje zarządzenie

Kierownik wydaje zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji i wręcza je przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub osobie odpowiedzialnej za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji. Po przeprowadzeniu inwentaryzacji zarządzenie pozostaje w aktach komórki finansowo-księgowej, czyli komórki prowadzącej dokumentację inwentaryzacyjną.