



Data: 8.11.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

### NADUŻYCIA PODCZAS INWENTARYZACJI ZAPASÓW: JAK UNIKNĄĆ NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Proces inwentaryzacji zapasów jest kluczowym elementem księgowego zamknięcia roku. Jednak czasem może dojść do nieprawidłowości i nadużyć, których skutkiem są różnice między stanem magazynowym a wartościami z ksiąg rachunkowych. Podpowiadamy, jak identyfikować te sytuacje i jak im zapobiegać.

Pozostałymi celami przeprowadzenia inwentaryzacji rocznej zapasów są m.in.:

- ustalenie zapasów,
- określenie niedoborów, szkód i nadwyżek i wyjaśnienie przyczyny ich powstania;
- jakościowa ocena zapasów;
- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w zakresie obrotu zapasami.

### TERMINY I TRYBY PRZEPROWADZENIA INWENTARYZACJI

Częstotliwość, z jaką należy przeprowadzać inwentaryzacje wynosi:

- raz w ciągu 2 lat – dla materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów, które znajdują się w strzeżonych składowiskach i objęte są ewidencją ilościowo-wartościową;
- raz w roku – dla towarów i materiałów objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki;
- raz w roku – dla zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

Zgodnie z art. 26 ust.3 ustawy o rachunkowości spółka może przeprowadzić inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury (materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów składowanych w miejscach niestrzeżonych lub składowanych w miejscach strzeżonych, lecz nieobjętych ewidencją ilościowo-wartościową) w terminie od 3 miesięcy przed dniem bilansowym, do 15 dnia po dniu bilansowym.

W przypadku pokrywania się roku obrotowego z bilansowym oznacza to, że może przeprowadzić ją w dowolnym dniu w ostatnim kwartale roku lub w ciągu pierwszych 15 dni następnego roku kalendarzowego. Inwentaryzację przeprowadza się wyjątkowo na ostatni dzień roku bilansowego w przypadku:

- produkcji w toku;
- zapasów, dla których została wybrana metoda ewidencji, polegająca na odnoszeniu bezpośrednio w koszty ich wartości w momencie ich zakupu bądź wytworzenia. W tym przypadku inwentaryzacja na dzień bilansowy jest niezbędna, by ustalić korektę ujętych kosztów o stan pozostający w zapasie.

Inwentaryzację można przeprowadzić w dwóch trybach:

- okresowym – inwentaryzację należy przeprowadzić w wyznaczonym wcześniej terminie,

- ciąglem, przeliczenie stanu magazynowego następuje wg wcześniej ustalonego planu, zawsze w stałych okresach.

Jeżeli zapasy stanowią istotną pozycję w sprawozdaniu finansowym i jednocześnie spółka ma obowiązek badania sprawozdania finansowego, powinna umożliwić firmie audytorskiej uczestniczenie w inwentaryzacji. Zadaniem audytora jest dokonanie przeliczeń kontrolnych oraz obserwacja czy procedury inwentaryzacyjne są prawidłowo zastosowane.

## NADUŻYCIA

Odpowiednio wcześniejsze przygotowanie narzędzi do procesu inwentaryzacji oraz przeszkolenie personelu pomoże przeprowadzić ją efektywnie, uniknąć błędów oraz zmniejszyć ryzyko nadużyć w procesie.

Możliwe nadużycia mogą dotyczyć w szczególności 4 głównych obszarów. W tabeli przedstawiamy dobre praktyki i potencjalne nadużycia dotyczące każdego z nich.

| PRZEBIEG SPISU INWENTARYZACYJNEGO                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>dobra praktyka</b>                                                                                                                                                                                                                                   | <b>potencjalne nadużycie</b>                                                                                                                                                                                                                     |
| Sprawdzenie spisywanych indeksów pod względem pełnowartościowości.                                                                                                                                                                                      | Pozostawienie zapasów na stanie magazynowym, które są np. uszkodzone, przeterminowane, zalegające, nieprzydatne. Możliwe także niezachowanie zasady ostrożności, która wymaga utworzenia odpisów na zapasy, aby ustalić ich rzeczywistą wartość. |
| Trwale, czytelne zapisy i oznaczenia na arkuszach spisowych ilości, danych identyfikacyjnych i niepozostawienie pustych miejsc, a w przypadku błędu, skreślenie dotychczasowej treści z zachowaniem czytelności błędnego zapisu z umieszczeniem parafy. | Manipulacja danymi poprzez dopisywanie/korekty ilości.                                                                                                                                                                                           |
| Niewykazywanie stanów planowanych na arkuszach spisowych.                                                                                                                                                                                               | Sugerowanie się podaną ilością i wpisywanie danych bez przeliczeń.                                                                                                                                                                               |
| Rzetelne dokonywanie przeliczeń poprzez sprawdzanie zawartości kartonów/opakowań, w przypadku, gdy są one otwarte lub brakuje oryginalnych etykiet z nazwą i ilością.                                                                                   | Niewykazanie prawidłowej ilości spisanych indeksów na arkuszach spisowych, powodujących błędne rozpoznanie nadwyżek i niedoborów inwentaryzacyjnych.                                                                                             |
| Przeprowadzenie całości lub wybranych obszarów inwentaryzacji powinno być zrealizowane w sposób kompletny, bez rozciągania w czasie przeliczeń kontrolnych.                                                                                             | Wydłużenie czasu i zniekształcenie ostatecznego wyniku inwentaryzacji a także możliwość wystąpienia konieczności zapłaty wynagrodzenia postojowego.                                                                                              |
| Sprawdzenie poprawności przenoszenia danych z etykiety do skanera oraz możliwość Edytowanie ilości, gdy fizyczna ilość nie jest z nią zgodna.                                                                                                           | Błędna wycena zapasów na dzień bilansowy poprzez podanie zafałszowanej ilości.                                                                                                                                                                   |

| ROZLICZENIE INWENTARYZACJI                                                 |                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>dobra praktyka</b>                                                      | <b>potencjalne nadużycie</b>                                                                                                     |
| Ujawnienie i wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych (nadwyżki i niedobory). | Zawyżenie lub zaniżenie wyniku finansowego spółki, co w konsekwencji zniekształca obraz sytuacji majątkowej i finansowej spółki. |

|                                                                                                                               |                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ujęcie różnic inwentaryzacyjnych, w tym kompensat niedoborów i nadwyżek, w księgach na prawidłowym koncie i poprawnej kwocie. | Nieprawidłowe ujęcie w księgach rachunkowych, zniekształcenie obrazu rachunku zysków i strat oraz bilansu.          |
| Rozliczenie różnic w okresie, w którym przypadał termin inwentaryzacji.                                                       | Błędne ujęcie wartości niedoborów i nadwyżek w księgach, mające realny wpływ na wynik finansowy na przestrzeni lat. |

## DOKUMENTACJA Z ROZLICZENIA INWENTARYZACJI

Po zakończonej inwentaryzacji należy sporządzić protokół końcowy z uwzględnieniem różnic zidentyfikowanych pomiędzy stanem magazynowym rzeczywistym a księgowym. Trzeba też uwzględnić wszystkie niedobory i nadwyżki inwentaryzacyjne w księgach roku bilansowego, na który przypadał termin inwentaryzacji, bez względu na przyczynę ich powstania.

Całość dokumentacji (protokół, zarządzenie, arkusze spisowe) należy przechowywać przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym został przeprowadzony spis.

## ZDANIEM AUTORA

Dzięki prawidłowemu przygotowaniu i przeprowadzeniu procesu inwentaryzacji, osoby zarządzające mogą zminimalizować błędy związane z zarządzaniem zapasami. Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja pozwoli także uniknąć nawarstwienia się błędów i wyeliminuje stosowanie w przyszłości niewłaściwych praktyk. Dodatkowo będzie ona gwarancją zgodności wykazania zapasów w sprawozdaniu finansowym jednostki ze stanem faktycznym.

Michał Pajer, kierownik projektu w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)

## KOMENTARZ EKSPERTA

Dobiega końca rok kalendarzowy, a co za tym idzie również rachunkowe zamknięcie roku. Podobnie jak w poprzednich kilku latach nie omijają nas kryzysy, trudne sytuacje i zdarzenia globalne, które mają wpływ zarówno na nasze codzienne życie, jak również na prowadzenie działalności przez jednostki gospodarcze. Trwająca nadal trudna sytuacja geopolityczna i ekonomiczna na świecie zmieniła wiele nie tylko w funkcjonowaniu spółek, ale również w życiu każdego z nas. Wielu z nas stało się ostrożniejszymi, rozważniejszymi. Globalna sytuacja odbiła się na każdej jednostce.

Ostatni kwartał każdego roku to dla spółek okres bardzo pracowity. To czas intensywnych przygotowań do zamknięcia ksiąg rachunkowych. Jest to proces złożony, dlatego tradycyjnie już zapraszamy Państwa do śledzenia cyklu „Zamknięcie roku”, w którym przez kilka tygodni nasi specjaliści z Rödl & Partner postarają się przybliżyć Państwu wybrane aspekty związane z finansowym zamknięciem ksiąg rachunkowych oraz sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok 2023.

Czynności poprzedzające zamknięcie ksiąg rachunkowych należy dostosować do specyfiki danej jednostki. Jedną z tych czynności jest inwentaryzacja. Dorze zaplanowana, przeprowadzona i rzetelna inwentaryzacja to rzetelne sprawozdanie finansowe i zawierające właściwe dane.

Przedstawimy zatem Państwu serię artykułów, w których odwołamy się między innymi do tematu inwentaryzacji, a w szczególności kwestii nadużyć w procesie inwentaryzacji. Wspomnimy również o potwierdzeniach sald i wyjaśnimy dlaczego tak ważne jest ich przeprowadzanie. Postaramy się przybliżyć również kwestię obowiązków rady nadzorczej we współpracy z biegłym rewidentem i firmą audytorską. Nie zabraknie również krótkiego omówienia zrównoważonego raportowania ESG – jak zacząć i dlaczego to już ostatni moment

na rozpoczęcie prac z tym związanych. Nie możemy również pominąć wpływu zmiany MSB 315 na proces badania sprawozdania finansowego oraz przychodów z umów wieloelementowych w świetle KSR 15. Dla wielu jednostek bardzo istotnym elementem sprawozdania finansowego są zapasy. Oprócz ich prawidłowej inwentaryzacji podpowiemy co sprawdzić i jak je zweryfikować. Przypomnimy, że wszystkie czynności związane z testowaniem utraty wartości aktywów spółki oraz rzetelna ocena ich wpływu na dane finansowe spółki mają ogromne znaczenie dla prawidłowego sporządzenia sprawozdania finansowego. Na koniec podpowiemy jak prawidłowo przygotować wprowadzenie do rocznego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy przekonani, że przygotowany przez nas cykl pomoże się Państwu w pełni i dobrze przygotować do całego żmudnego procesu zamknięcia ksiąg rachunkowych i rozwieje pojawiające się wątpliwości. A nasze artykuły pomogą Państwu w uporządkowaniu wiedzy.

Proces badania sprawozdania finansowego wymaga poświęcenia dodatkowego czasu biegłym rewidentom. Dlatego, aby wszystko usprawnić warto przygotować sobie plan działania, aby przejść sprawnie przez cały proces – czego Państwu i sobie życzymy.

Magdalena Ludwiczak, biegły rewident, Partner w [poznzańskim biurze Rödl & Partner](#)