



Data: 20.12.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZAPASY – CO SPRAWDZIĆ, PRZYGOTOWUJĄC SPRAWOZDANIE FINANSOWE

Przygotowując sprawozdanie finansowe należy zwrócić szczególną uwagę na rzetelność prezentowanych w nim informacji. Zapasy są jedną z kluczowych pozycji w większości przedsiębiorstw produkcyjnych i handlowych, dlatego kierownictwo tych podmiotów musi podjąć szereg działań wspierających prawidłową wycenę tych składników majątkowych.

Do najważniejszych działań należy przygotowanie odpowiedniej polityki rachunkowości, w której zawarta będzie metoda wyceny oraz prowadzenia analityki do posiadanych zasobów. Poza tym dużą uwagę powinna przykuć kwestia wyceny na dzień bilansowy. W tym celu niezbędne jest przygotowanie i odpowiednie przeprowadzenie inwentaryzacji oraz ocena przydatności ekonomicznej zapasów.

Nim odpowiemy na główny problem, którym jest odpowiednie przygotowanie sprawozdania finansowego w zakresie zapasów, warto dowiedzieć się czym one są.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. a ustawy o rachunkowości (dalej uor) są to rzeczowe aktywa obrotowe, przeznaczone do zużycia lub zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub okresu dłuższego niż 12 miesięcy, jeżeli tyle trwa normalny cykl operacyjny właściwy dla danej działalności. W bilansie jednostki gospodarczej znajdziemy je pod pozycją B.I. Zgodnie z ustawową klasyfikacją zapasy dzielimy na:

- materiały (poz. B.I.1),
- półprodukty i produkty w toku (poz. B.I.2),
- produkty gotowe (poz. B.I.3),
- towary (poz. B.I.4),
- zaliczki na dostawy i usługi (poz. B.I.5).

O ile w przypadku przedsiębiorstw usługowych kwestia zapasów oraz gospodarki magazynowej nie jest głównym obszarem zainteresowania, to gdy mamy do czynienia z zakładami produkcyjnymi czy też firmami handlowymi, obszar ten jest niesłychanie istotny z punktu widzenia wpływu na kształt bilansu. Dlatego należy mu się przyjrzeć ze szczególnym zainteresowaniem już od momentu planowania rozpoczęcia działalności gospodarczej.

USTALENIE METODY WYCENY

Pierwszym krokiem, już na etapie tworzenia polityki rachunkowości dla jednostki, powinno być rozważenie przez kierownika jednostki dostępnych możliwości w sposobach wyceny zapasów. Ustawodawca dał kilka możliwych rozwiązań w tym zakresie. Na dzień nabycia lub powstania ujmuje się w księgach rachunkowych nabyte lub powstałe zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych – według cen nabycia lub kosztów wytworzenia.

Ceną nabycia jest cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. A w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze

publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu – a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Artykuł 34 uor przewiduje uproszczenie w sposobie obliczania wartości zapasów polegające na tym, że materiały i towary mogą zostać wycenione w cenie zakupu, lecz pod warunkiem, że nie zniekształci to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

PROWADZENIE ANALITYKI

Ważne jest też ustalenie w jaki sposób będą prowadzone księgi pomocnicze dla rzeczowych składników aktywów obrotowych. Analitykę można prowadzić na kilka sposobów:

- jako ewidencję ilościowo-wartościową, w której stany przedstawia się w jednostkach naturalnych oraz pieniężnych,
- jako ewidencję ilościową, gdzie stany ukazuje się wyłącznie w jednostkach naturalnych, zaś na koniec okresu sprawozdawczego wycenia się je według cen nabycia, z zastrzeżeniem, że nie mogą być one większe od cen sprzedaży netto,
- poprzez spisanie w koszty materiałów i towarów w momencie ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustaleniem stanu tych składników aktywów oraz skorygowaniem kosztów na podstawie tych stanów, najpóźniej na dzień bilansowy.

INWENTARYZACJA

Samo przygotowanie odpowiednich procedur czy zasad wyceny nie będzie wystarczające do określenia faktycznego stanu posiadanych w przedsiębiorstwie zapasów. Aby określić dokładne ilości i wartości posiadanego majątku obrotowego konieczne jest sporządzenie inwentaryzacji. Jest to niezbędne do zrozumienia, ile dokładnie firmy mają produktów gotowych czy towarów do sprzedaży, bądź surowców do produkcji. Pozwala ona także na określenie niedoborów, szkód oraz nadwyżek, a także przyczyn ich wystąpienia.

Co do zasady inwentaryzację przeprowadza się na dzień bilansowy. Jednak zgodnie z art. 26 u. 1 uor spółki mają jednak możliwość rozłożenia czynności inwentaryzacyjnych w czasie. Jest to szczególnie użyteczne, jeśli dokonanie przeliczeń jest czasochłonne, a termin na sporządzenie sprawozdania finansowego jest bardzo krótki (np. ze względu na wymagania koncernowe). Z kolei na podstawie art. 26 ust. 3 pkt 1 uor, roczną inwentaryzację rozpocząć można nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończyć należy do 15 dnia następnego roku. Niedopełnienie obowiązków inwentaryzacyjnych, zgodnie z art. 77 uor, może skutkować nałożeniem grzywny lub nawet karą pozbawienia wolności do lat dwóch, a w niektórych przypadkach obiema tymi karami łącznie. Ważną kwestią przy inwentaryzacji jest jej częstotliwość. Należy ją przeprowadzać:

- raz w roku – zapasy towarów i materiałów (opakowań) objętych ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki,
- raz w ciągu 2 lat – zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujących się w strzeżonych składowiskach i objętych ewidencją ilościowo-wartościową,
- raz w roku – zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną.

Metodą sporządzenia inwentaryzacji w przypadku zapasów jest zawsze spis z natury. Pierwszym jej etapem jest przygotowanie całego procesu, poprzez wyznaczenie terminu, powołanie zespołów spisowych oraz ich przeszkolenie. Następnie przechodzimy do faktycznego spisu. Na jego czas wszelkie procesy produkcyjne oraz magazynowe powinny być wstrzymane. Wszystkie składniki majątku wprowadza się do arkuszy spisowych. Co ważne, na arkuszach tych nie mogą pojawiać się informacje o liczbach weryfikowanych pozycji. Podanie tego typu danych może negatywnie wpłynąć na rzetelność przeprowadzanego procesu. Arkusz przed kolejnym krokiem, musi być podpisany przez wszystkich członków komisji oraz osobę odpowiedzialną materialnie za spisywane zasoby. Rozliczenie inwentaryzacji polega na porównaniu liczb spisanych z ewidencją księgową. Na podstawie tego ustala się wartości niedoborów i nadwyżek w podziale na rodzaj materiałów. Kolejno są one wyjaśniane, a wszystkie te informacje są odnotowywane w protokole inwentaryzacyjnym. Dokument ten zostaje przekazany przez komisję kierownikowi jednostki. Wartości ustalonych niedoborów muszą zostać ujęte w księgach rachunkowych. Wszystkie przedstawione wnioski powinny zostać przeanalizowane, a w przypadku poważnych uchybień należy podjąć działania usprawniające całość procesu.

ODPISY AKTUALIZACYJNE

Kolejnym ważnym przedmiotem działań mających na celu ustalenie wartości posiadanych w przedsiębiorstwie zapasów jest analiza ich przydatności ekonomicznej. Zgodnie z art. 46 ust. 2 uor składniki aktywów obrotowych przedstawia się w wartości księgowej, skorygowanej o odpisy aktualizacyjne. W przypadku, gdy dany składnik majątku jest uszkodzony, wątpliwej jakości lub przeterminowany – należy ocenić skalę tych ubytków oraz odnieść do wyceny księgowej. Istotnym procesem w spółce jest w związku z tym wiekowanie zapasów. Za jego pomocą określa się od jak dawna dany składnik majątku znajduje się w przedsiębiorstwie i nie podlega żadnej obróbce. W zależności od zaobserwowanych nieprawidłowości w strukturze, jednostka może podjąć decyzję o konieczności korekty wyceny poprzez częściowe lub całkowite odpisanie wartości dla danej pozycji zapasów. Tego typu analiza wynika też z zasady ostrożności, opisanej w art. 7 ust. 1 uor. Zgodnie z nią należy ujawnić w sprawozdaniu wszystkie zdarzenia mające wpływ na wynik finansowy, a za takie należy z całą pewnością uznać utracenie użyteczności przez posiadane zasoby.

Jakub Jamrozik, konsultant we [wrocławskim biurze Rödl & Partner](#)