

Spis z natury: firmy dostały praktyczne wskazówki

Agata Pietraszko, [biegły rewident Warszawa](#), Senior Associate w Rödl & Partner

Stanowisko KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów uzupełnia skąpe wytyczne z przepisów bilansowych oraz zbiera dobre praktyki wypracowane w tym zakresie.

Inwentaryzacja często jest postrzegana, i to nie tylko przez osoby przeprowadzające spis z natury, jako zajęcie żmudne, czasochłonne i mało ambitne. Może się to przekładać na lekceważące podejście do czynności inwentaryzacyjnych i brak staranności podczas ich prowadzenia. Zdarza się, że formalnie – tj. w dokumentach – nic nie budzi wątpliwości, ale rzeczywistość magazynowych półek jest zgoła inna. Tymczasem niewłaściwe przeprowadzenie spisu z natury składników majątku przedsiębiorstwa podważa wiarygodność ksiąg rachunkowych i sporządzanego na ich podstawie sprawozdania finansowego. Wpływa także niekorzystnie na przydatność wyników spisu do zarządzania zapasami i powoduje, że koszty jego przeprowadzenia nie są kompensowane przez korzyści, jakie może on przynieść.

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja powinna być postrzegana w kategoriach wartości dodanej dla przedsiębiorstwa. Wymusza bowiem prowadzenie gospodarki magazynowej w sposób uporządkowany, pozwala na okresową analizę stanu zapasów, należności oraz środków trwałych, co pomaga stabilizować działalność jednostki i redukować towarzyszące jej ryzyka.

Trzy rodzaje

Stosownie do art. 26 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) inwentaryzację można przeprowadzić na trzy sposoby, tj. w drodze:

- spisu z natury składników majątku mających postać rzeczową, znajdujących się na terenie jednostki – w ten sposób inwentaryzuje się środki pieniężne (z wyjątkiem tych na rachunkach bankowych), papiery wartościowe w formie materialnej, zapasy, środki trwałe, nieruchomości zaliczane do inwestycji, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie;
- otrzymania od banków i kontrahentów potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów (rozrachunków) – inwentaryzację tą metodą przeprowadza się dla aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki, w tym papierów wartościowych w formie zdematerializowanej, należności, w tym udzielonych pożyczek oraz powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów;
- weryfikacji (sprawdzenia) w zestawieniu z dokumentami realności aktywów – ta metoda inwentaryzacji stosowana jest dla środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, należności spornych i wątpliwych, należności i zobowiązań wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych, z tytułów publicznoprawnych oraz aktywów i pasywów niewymienionych powyżej, a także składników majątkowych wymienionych powyżej, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z uzasadnionych przyczyn nie było możliwe. Takie odstępianie od metody inwentaryzacji właściwej dla danej kategorii aktywów lub pasywów (tj. spis z natury bądź otrzymanie potwierdzeń) każdorazowo wymaga pisemnego uzasadnienia w zarządzeniu (uchwale) o inwentaryzacji.

Czemu służy spis

Celem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury jest:

- ustalenie rzeczywistego stanu zapasów objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, co stanowi podstawę prawidłowości sprawozdania finansowego i wyniku finansowego;
- ocena zgodności stanów rzeczywistych zapasów z wykazanymi w ewidencji księgowej oraz ujawnienie różnic między nimi (niedobory, szkody, nadwyżki);
- wyjaśnienie przyczyn powstania różnic i ich rozliczenie, w tym stworzenie podstaw do rozliczenia osób odpowiedzialnych za powierzone im zapasy;
- ocena stanu jakościowego i gospodarczej przydatności zapasów;

- przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce zapasami.

Jednocześnie celem inwentaryzacji w kategorii zarządczej jest stworzenie podstaw do racjonalnej gospodarki zapasami. Właściwe przeprowadzenie spisu z natury potwierdza kierownictwu jednostki, że stany księgowo zapasów są zgodne z rzeczywistością, a także pomagają w efektywnym zarządzaniu zapasami.

Prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji – zwłaszcza w dużych jednostkach – może okazać się czynnością skomplikowaną, którą należy szczegółowo wcześniej zaplanować i uregulować w wewnętrznych instrukcjach. Dlatego warto wspomagać się w tym zakresie praktycznymi wskazówkami, które zostały przedstawione w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Stanowisko to zostało ogłoszone w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 28 lipca 2016 r. pod pozycją 55 i tego dnia weszło w życie.

Zapasy poza jednostką...

Jednostki, które nie mają wystarczających powierzchni magazynowych, bądź podjęły decyzję o outsourcingu czynności związanych z obsługą magazynową, standardem jest posiadanie zapasów w magazynach obcych. Zapasy takie należy inwentaryzować na podstawie otrzymanych od kontrahentów arkuszy potwierdzających przeprowadzenie ich spisu z natury lub potwierdzeń wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu ilościowego tych zapasów. Zasady uzyskiwania potwierdzeń są analogiczne do stosowanych przy inwentaryzacji należności. W razie braku informacji od kontrahenta inwentaryzację tych zapasów przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Niezależnie od regulacji przewidzianych w uor, w umowie z jednostką, od której wynajmowana jest powierzchnia magazynowa, można przewidzieć możliwość przeprowadzenia spisu z natury przez wynajmującego.

... lub obce w jej magazynie

W praktyce gospodarczej występują sytuacje, gdy w magazynie jednostki znajdują się zapasy niebędące jej własnością, np. nieprzyjęte na stan dostawy, towary przyjęte w komis, sprzedane, lecz nieodebrane towary lub wyroby gotowe, obce opakowania zwrotne. Częstym błędem jest nieinwentaryzowanie tych zapasów. Inwentaryzację zapasów obcych należy przeprowadzić drogą spisu z natury. Ich spis obejmuje wyłącznie ustalenie stanu ilościowego. Wyniki spisu są przekazywane właścicielowi zapasów.

Stany ilościowe zapasów obcych ujmuje się w odrębnych, przeznaczonych tylko dla nich, arkuszach spisowych. Zapasy obce nie są wyceniane. Jeżeli zapasy obce są własnością różnych podmiotów, wyniki spisu z natury wykazuje się w arkuszach spisowych oddzielnie dla każdego podmiotu. W przypadku zapasów w opakowaniach zbiorczych, spis polega wyłącznie na stwierdzeniu ilości i stanu tych opakowań. Arkusze spisowe zapasów obcych wypełnia się w dwóch egzemplarzach, a dodatkową kopię przekazuje właścicielowi zapasów. Jeżeli jest to zgodne z postanowieniami umowy, w spisie z natury mogą uczestniczyć pracownicy właściciela zapasów.

Uwaga! Obowiązek spisu z natury zapasów obcych nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

Na kim spoczywa odpowiedzialność

Przeprowadzenie inwentaryzacji jest zadaniem kierownika jednostki. W przypadku spółek kapitałowych będzie to więc zadanie zarządu. Nie ma przy tym znaczenia, kto faktycznie wykonuje czynności inwentaryzacyjne – odpowiedzialność zawsze ponosi kierownik jednostki.

Przy rozpatrywaniu zagadnienia odpowiedzialności za inwentaryzację uwzględnienia wymaga zarówno odpowiedzialność za czynności podczas jej przeprowadzania, jak i z tytułu nadzoru, o czym często w praktyce się zapomina. W pewnych przypadkach i przy zachowaniu określonych warunków czynności inwentaryzacyjne (a w szczególności spis z natury) można scedować na osoby trzecie (na podstawie odrębnej umowy określającej co najmniej wymagania co do zakresu inwentaryzacji, przedmiotu, daty spisu, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych, sposobu prezentacji wyników spisu). Podmioty te ponoszą odpowiedzialność za powierzone czynności inwentaryzacyjne na zasadach ogólnych wynikających z prawa cywilnego (co do zasady będzie to odpowiedzialność kontraktowa, ale nie można wykluczyć także przypadków odpowiedzialności deliktowej). Odpowiedzialność z tytułu nadzoru nad czynnościami podmiotów, którym powierzono czynności inwentaryzacyjne, spoczywa jednak zawsze na kierowniku jednostki.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za inwentaryzację obejmuje, bez względu na sposób jej przeprowadzenia, następujące czynności:

1. przygotowanie do inwentaryzacji: powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia (uchwały) w sprawie inwentaryzacji, określającego w szczególności przedmiot i terminy spisu (w tym: datę

przeprowadzenia inwentaryzacji, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych), powiadomienie biegłego rewidenta o tych terminach, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu,

2. nadzór nad przebiegiem spisu,

3. rozliczenie wyników inwentaryzacji oraz podjęcie decyzji, jakie działania podjąć w tej sprawie.

Procedurę spisu warto wykorzystać także w celach zarządczych

Z punktu widzenia kierownika jednostki odpowiedzialnego za przeprowadzenie inwentaryzacji najważniejsze zadania to:

- określenie ważnych dla jednostki celów, jakie powinny zostać osiągnięte dzięki inwentaryzacji;
- ustalenie, kto ma faktycznie przeprowadzić inwentaryzację, aby osiągnąć zakładane cele;
- podjęcie decyzji, w jaki sposób i jak intensywnie nadzorować przebieg inwentaryzacji;
- zapewnienie dochowania wymaganych przepisami terminów i metod inwentaryzacji;
- wykorzystanie uzyskanych podczas inwentaryzacji informacji o charakterze zarządczym.

Zarząd powinien spoglądać na inwentaryzację z perspektywy ryzyka, przed którym ma ona chronić, a także korzyści, jakie powinno przynieść jednostce jej przeprowadzenie.

Źródło: <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/311169994-Spis-z-natury-firmy-dostaly-praktyczne-wskazowki.html#ap-1>