

## Czego nie wolno pominąć przy wycenie zapasów

Małgorzata Guzińska-Błońska, [biegły rewident Gdańsk](#), Associate Partner w Rödl & Partner

**Prawidłowe i rzetelne określenie wartości zapasów na dzień bilansowy wymaga ich znajomości, aby sprawnie identyfikować ryzyka związane z ich posiadaniem, użytkowaniem czy dystrybucją.**

Temat wyceny zapasów jest niezwykle szeroki i pełen niuansów wynikających ze specyfiki działalności przedsiębiorstw. Jednak w ramach cyklu dotyczącego zamknięcia roku chciałabym skupić się na trzech aspektach, które wymagają podjęcia odpowiednich działań w jednostce, tak aby przygotowane sprawozdanie finansowe było rzetelne i spełniało wymogi ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 28 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) zapasy – czyli materiały, półprodukty i produkcja w toku, wyroby oraz towary wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Zasady wyceny muszą być określone w polityce rachunkowości jednostki, przyjętej przez jej kierownika (w rozumieniu uor).

### 1. Cena nabycia Zasada ogólna...

Zasada ogólna wymusza wycenę posiadanych zapasów według ceny nabycia definiowanej w uor jako 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.

### ... i uproszczenie

Jednocześnie art. 34 uor wprowadza uproszczenia, jakie jednostki mogą stosować w tym zakresie. Dlatego materiały i towary mogą zostać wycenione w cenie zakupu, jeśli to nie zniekształca stanu aktywów i wyniku finansowego. W związku z tym, wybierając opcję wyceny według ceny nabycia należy w ramach procedur zamknięcia roku przeanalizować, czy nieaktywowane koszty transportu oraz inne dodatkowe koszty nie stanowią istotnej wartości w rachunku wyników, a także czy firma nie ma istotnych stanów zapasów, których zakup był związany z ponoszeniem takich opłat.

### Wiarygodne przypisanie kosztów

Gdy dodatkowe koszty zakupu są istotną pozycją w rachunku wyników, to trzeba sprawdzić, jaką część tych kosztów należałoby aktywować w ramach wyceny zapasów. W zależności od możliwości przypisania konkretnych kosztów dostawom nastąpi wyliczenie właściwej wartości zapasów. W przypadku braku możliwości wiarygodnego przypisania dodatkowych kosztów do dostaw, należy posłużyć się metodą uśrednionego narzutu kosztów na zakupiony w okresie sprawozdawczym zapas. Po wyliczeniu ogólnego wskaźnika należy przemnożyć wartość posiadanych zapasów przez wskaźnik w celu uzyskania wartości kosztów, jakie powinny być aktywowane. Następnie trzeba sprawdzić, czy otrzymana kwota wpływa istotnie na prezentowany stan aktywów oraz wynik finansowy. Oczywiście w miarę możliwości pozyskania informacji można te wskaźniki liczyć dla grup zapasów. Im informacja jest dokładniejsza, tym bardziej wiarygodna jest analiza, na czym zyskuje wiarygodność przedstawianego sprawozdania finansowego.

### 2. Cena sprzedaży Maksymalna wartość

Wspomniany już art. 28 uor mówi, że wycena zapasów nie może być przeprowadzona po cenie wyższej niż cena sprzedaży. Analiza rentowności sprzedaży jest przeprowadzana w jednostkach na bieżąco, jednak szczególnie przy zamykaniu roku należy zwrócić na nią uwagę. Dla wyrobów gotowych czy zakupionych towarów przeprowadzenie tej analizy jest stosunkowo proste, gdyż jednostki posiadają swoje cenniki sprzedaży, znają warunki, na jakich sprzedają oraz

poziomy przyznawanych klientom rabatów. Jednocześnie jednostki znają także poziomy cen u konkurentów i są w stanie realnie zweryfikować sprzedawalność swoich zapasów w ustalonych przez nią cenach.

### **Wyprzedaże**

Szczególną sytuacją są posezonowe wyprzedaże – należy je uwzględnić przy ustalaniu poziomu realizowanych cen sprzedaży, aby przeprowadzona analiza, a co za tym idzie wycena zapasów, była wiarygodna.

### **Trudniej przy produkcji**

Uwiarygodnienie wyceny surowców oraz produkcji w toku wymaga już większego nakładu prac. W tych przypadkach należy pokazać, że koszt wyprodukowanego z tych surowców półproduktu bądź dokończonego produktu będzie niższy niż cena ich sprzedaży.

**Uwaga!** Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 2 „Zapasy” wymaga przeceny posiadanych zapasów, gdy ich cena sprzedaży lub wykorzystanie nie przyniosą dodatniego efektu ekonomicznego dla spółki. Jeśli jeden ze sposobów zużycia przynosi zysk, to nie ma konieczności obniżania wyceny tego zapasu.

### **3. Odpis aktualizujący Niezależnie od metody...**

Konieczność przeprowadzenia na koniec roku analizy posiadanych zapasów pod względem ich przydatności nie wynika z przyjętej przez jednostkę metody wyceny zapasów. Pełnowartościowe aktywa jednostki są estetyczne, nie są uszkodzone, przeterminowane – mają zastosowanie ekonomiczne w spółce lub mogą zostać sprzedane. Doskonałą okazją do przeprowadzenia takiej analizy stanu zapasów jest inwentaryzacja zapasów.

#### **... trzeba sprawdzić ilość i jakość**

W czasie spisu z natury zespoły spisowe oglądają zapasy i mogą zauważyć niepełnowartościowe egzemplarze. Należy także sprawdzić okres, przez jaki konkretny zapas jest w ewidencji firmy. Tzw. wiekowanie zapasu jest często stosowane jako podstawa do ustalania polityki tworzenia odpisów aktualizujących wartość zapasów. Przyjęcie założenia, że im starszy jest zapas, tym mniejsza jest jego użyteczność, jest najczęściej słuszne. Zapasy ulegają bowiem nie tylko fizycznej degradacji. Jej podstawą mogą być także zmiany technologiczne bądź nawet moda (np. na zdrową żywność czy pewną kolorystykę). Należy przy tym pamiętać, że część zapasów ma swoją krańcową wartość odpadową (złomową).

Inną odmianą analiz jest wyliczanie, na ile posiadany zapas wystarczy firmie, co pozwala przewidzieć, że zapas nie zostanie zużyty w swoim okresie przydatności. Wymusza to na kierownictwie rozważenie, czy nie należy sprzedać tego zapasu, aby odzyskać „zamrożone” w nim pieniądze.

Ważnym aspektem w analizie konieczności uwzględniania odpisu aktualizującego jest także ocena, czy firma jest w stanie sprzedać posiadany zapas w cenie wyższej od wartości, po jakiej towar jest ujęty w magazynie. Jeśli nie, to należy od razu tworzyć odpis aktualizujący.

**Uwaga!** W przypadku surowców używanych do produkcji należy sprawdzić, czy przy zużyciu tak wycenionych zapasów wyprodukowany z nich towar będzie miał koszt wytworzenia poniżej ceny sprzedaży wyrobu. Jeśli tak, to nie ma konieczności przeceny surowca, pomimo spadku jego cen na rynku.

Źródło: <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/312079991-Czego-nie-wolno-pominac-przy-wycenie-zapasow.html#ap-2>