

Rachunkowe zamknięcie roku: rzetelna inwentaryzacja to rzetelne sprawozdanie.**Katarzyna Grzeganeck, [biegły rewident Gliwice](#), Rödl & Partner**

Spis z natury jest zwykle traktowany jako ustawowy obowiązek, który zakłóca operacyjną aktywność firmy. Tymczasem, oprócz dostarczenia danych o stanie majątku, może być też źródłem informacji wspomagających zarządzanie.

Jednym z pierwszych kroków procesu zamknięcia roku obrotowego jest inwentaryzacja. Stanowi ona element rachunkowości spółki. Podstawowym celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Oznacza to zatem, że inwentaryzacja pozwala na weryfikację danych wynikających z ksiąg rachunkowych ze stanem faktycznym. W ramach inwentaryzacji identyfikowane i rozliczane są różnice inwentaryzacyjne, a w efekcie urealniane są zapisy w księgach rachunkowych.

1. Jaka metoda jest właściwa?

Metody inwentaryzacji składników majątkowych zostały szczegółowo określone przez ustawę o rachunkowości (dalej: uor). Spółki nie mają zatem możliwości wyboru stosowanej metody inwentaryzacji.

Spis z natury

Gotówka znajdująca się w kasie, inne aktywa pieniężne i papiery wartościowe w postaci materialnej, zapasy, środki trwałe, nieruchomości stanowiące inwestycje, maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie inwentaryzowane są drogą spisu z natury. Spis z natury polega na określeniu ilości podlegających inwentaryzacji składników majątkowych. Ustalenie ilości może polegać na przeliczeniu, pomiarze bądź ważeniu. Ustalone ilości składników majątkowych ujmowane są na arkuszach spisowych. W trakcie przeprowadzania spisu należy zwrócić uwagę na pełnowartościowość spisywanych składników majątku. Oznacza to, że na arkuszach spisowych należy wskazać aktywa uszkodzone, zalegające, przeterminowane itp. Kolejnym krokiem jest wycena stwierdzonych ilości, porównanie ich z danymi wynikającymi z ewidencji oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic.

Należy pamiętać, że poza aktywami należącymi do spółki drogą spisu z natury należy zinwentaryzować również znajdujące się w jednostce składniki majątkowe należące do innych podmiotów, a powierzone w celu sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania. O wyniku spisu należy powiadomić właściciela aktywów. Z tego obowiązku zostały zwolnione jednostki świadczące usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

Spis z natury zostanie opisany szerzej na przykładzie inwentaryzacji zapasów.

Potwierdzenia sald

Środki pieniężne na rachunkach bankowych, papiery wartościowe w postaci zdematerializowanej, inne aktywa finansowe na rachunkach bankowych bądź przechowywane przez inne jednostki, należności oraz powierzone kontrahentom własne składniki aktywów inwentaryzuje się poprzez potwierdzenia sald. Procedura potwierdzeń sald obejmuje kilka etapów:

- 1) przygotowanie potwierdzeń sald i przesłanie ich do kontrahentów;
- 2) potwierdzenie salda przez kontrahenta;
- 3) uzgodnienie salda wynikającego z ksiąg z otrzymanym potwierdzeniem salda oraz wyjaśnienie ewentualnych różnic.

Ten sposób inwentaryzacji wymaga współdziałania obu stron, dlatego uzyskanie odpowiedzi na wysłane potwierdzenia salda bywa w niektórych przypadkach utrudnione. Ważne jest, aby pamiętać, że procedura potwierdzeń sald nie kończy się na ich wysłaniu. Spółki powinny uzgodnić uzyskane potwierdzenia z danymi księgowymi.

Ponadto powinno się prowadzić podsumowanie wysłanych potwierdzeń sald i otrzymanych odpowiedzi, wraz z adnotacją na temat ich zgodności. Ułatwia to nadzór nad całą procedurą.

W odniesieniu do potwierdzeń sald środków pieniężnych na rachunkach bankowych regułą jest, że w przypadku, gdy rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, potwierdzenie środków pieniężnych na rachunkach bankowych przesyła bank. W przypadku spółek, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu, biegły rewident zwraca się do spółki z prośbą o wysłanie do banków, w którym prowadzone są rachunki bankowe, rozszerzonego potwierdzenia bankowego, w którym umieszczane są dodatkowe informacje, takie jak np. zabezpieczenia kredytów, osoby uprawnione do dysponowania rachunkami bankowym czy dane o instrumentach finansowych.

Uwaga! Spółki nie mają obowiązku potwierdzania sald zobowiązań.

Weryfikacja

Trzecią metodą inwentaryzacji jest weryfikacja danych wynikających z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi. Metoda ta ma zastosowanie w przypadku inwentaryzacji środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości (prawo wieczystego użytkowania gruntów, spółdzielcze prawa do lokali mieszkaniowych i użytkowych), należności spornych i wątpliwych, należności zagrożonych w bankach, należności i zobowiązań wobec kontrahentów nieprowadzących ksiąg rachunkowych, rozrachunków publicznoprawnych. Przykładem środków trwałych, które są trudnodostępne dla osób przeprowadzających spis, mogą być np. podziemne zbiorniki, rurociągi, linie kablowe.

Aktywa i pasywa, co do których uor nie nakazuje inwentaryzacji poprzez spis z natury ani potwierdzenia sald, podlegają inwentaryzacji drogą weryfikacji. Do tej grupy można przykładowo zaliczyć zobowiązania handlowe, kapitały, rezerwy, odpisy aktualizujące, rozliczenia międzyokresowe.

Ponadto, metoda ta może być stosowana w uzasadnionych przypadkach, gdy przewidziana w uor metoda spisu z natury bądź potwierdzenia sald nie była możliwa. Sytuacja taka musi być jednak udokumentowana w zarządzeniu inwentaryzacyjnym i odpowiednio uzasadniona przez kierownika jednostki.

Za weryfikację danych wynikających z ksiąg rachunkowych z reguły odpowiadają pracownicy działu księgowości. Konieczna jest jednak ich współpraca z innymi działami, które będą udzielać niezbędnych wyjaśnień. Weryfikacja następuje poprzez naniesienie odpowiednich komentarzy do wydruków z kont bądź sporządzenie protokołów z weryfikacji. Pozwala to udokumentowanie prawidłowości i realności sald wykazanych w bilansie.

2. Czy termin może być wybrany dowolnie?

Co do zasady spółki są zobligowane do przeprowadzenia inwentaryzacji na dzień bilansowy. W sytuacji zatem, gdy rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, inwentaryzacja przeprowadzana jest na 31 grudnia. Jednak uor przewiduje możliwość inwentaryzowania niektórych składników w innych terminach. Większość spółek decyduje się na rozłożenie czynności inwentaryzacyjnych w czasie. Roczna inwentaryzacja może trwać przez cały ostatni kwartał roku obrotowego i zakończyć się do 15 dnia kolejnego roku. Ponadto, niektóre składniki majątkowe mogą być też inwentaryzowane w innych terminach, niektóre z nich nawet rzadziej niż raz w roku. Należy jednak pamiętać, że nie ma możliwości zinwentaryzowania wszystkich składników aktywów z wyprzedzeniem.

W tym przypadku należy pamiętać, że spółka może elastycznie wybrać termin inwentaryzacji w ostatnim kwartale roku obrotowego lub w pierwszych piętnastu dniach kolejnego roku obrotowego. Daje to możliwość dopasowania terminu do operacyjnej działalności spółki i rozłożenia czynności inwentaryzacyjnych w czasie. Należy jednak pamiętać, że w tym przypadku na dzień bilansowy musimy dodatkowo wykonać pewne czynności. Chodzi o tzw. przejście ze stanu zinwentaryzowanego do stanu na dzień bilansowy. Do stanu stwierdzonego na wybrany dzień poprzez spis z natury bądź potwierdzenie sald dodaje się lub odejmuje wszystkie przychody i rozchody, które miały miejsce między datą inwentaryzacji a dniem bilansowym. Tak wyliczony stan porównuje się z danymi z systemu księgowego na dzień bilansowy.

Oczywiście spółki mogą częściej inwentaryzować powyższe składniki aktywów. W praktyce często inwentaryzacja zapasów, niezależnie od miejsca ich składowania, przeprowadzana jest co roku.

Spółka ma możliwość wyboru terminów inwentaryzacji spośród wyżej wymienionych. Daje to możliwość odpowiedniego rozplanowania w czasie czynności inwentaryzacyjnych, tak aby nie kumulować ich w jednym czasie. Decyzję o terminach inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów podejmuje kierownik jednostki. Odpowiednie zapisy powinny zostać umieszczone w polityce rachunkowości bądź instrukcji inwentaryzacyjnej.

3. Kto ponosi odpowiedzialność za inwentaryzację?

Odpowiedzialność za przeprowadzanie inwentaryzacji ciąży na kierowniku jednostki. Nie może on tej odpowiedzialności scedować na inne osoby. W przypadków organów wieloosobowych, pełniących rolę kierownika jednostki, odpowiedzialność ta ciąży na wszystkich ich członkach, chyba że została wskazana osoba odpowiedzialna.

Zakres odpowiedzialności kierownika jednostki obejmuje w szczególności:

- wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji,
- powołanie komisji inwentaryzacyjnej oraz powołanie przewodniczącego,
- nadzorowanie przebiegu inwentaryzacji oraz rozliczania jej wyników.

W przypadku jednostek objętych obowiązkiem badania sprawozdania finansowego kierownik jednostki powinien pamiętać również o powiadomieniu biegłego rewidenta o ustalonych terminach inwentaryzacji. Umowa o badanie sprawozdania finansowego powinna być zawarta w takim terminie, by umożliwić biegłemu rewidentowi udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.

Zarządzenie inwentaryzacyjne powinno jasno określić przedmiot oraz termin przeprowadzania inwentaryzacji.

Kierownik jednostki powinien również pamiętać, że dobrze zaplanowana inwentaryzacja zapewnia jej poprawny i sprawny przebieg. Ma to kluczowe znaczenie dla wiarygodności wyników. Poprawna organizacja inwentaryzacji, głównie przeprowadzanej metodą spisu z natury, pozwala również ograniczyć jej czasochłonność oraz przerwy w działalności jednostki spowodowane trwającą inwentaryzacją.

Kierownik jednostki powinien również pamiętać o zapewnieniu odpowiedniego szkolenia zespołom spisowym i członkom komisji inwentaryzacyjnej. Niewątpliwie wpłynie to na ta sprawność i terminowość przeprowadzanych czynności inwentaryzacyjnych.

Pomocne może być również sporządzenie instrukcji inwentaryzacyjnej, która będzie zawierała opis procedur inwentaryzacyjnych stosowanych przez spółkę i praktyczne wskazówki, którymi będą mogły kierować się osoby przeprowadzające czynności w ramach inwentaryzacji. W instrukcji powinna być uregulowana kwestia przeliczeń kontrolnych.

4. Jak przygotować firmę do inwentaryzacji

Prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji rozpoczyna się od jej zaplanowania. Kierownik jednostki na tym etapie wydaje pisemne zarządzenie inwentaryzacyjne, w którym powołuje komisję inwentaryzacyjną i określa jej zadania. Członkowie komisji inwentaryzacyjnej nie mogą być osobami przypadkowymi. Powinni oni posiadać wiedzę i doświadczenie z zakresu procedur inwentaryzacyjnych.

Do zadań komisji inwentaryzacyjnej należy:

- przygotowanie jednostki do spisu z natury – wyznaczenie obszarów spisowych, ustalenie składu zespołów spisowych, zadbanie, by członkowie zespołów spisowych zapoznali się z instrukcją inwentaryzacyjną oraz zostali odpowiednio przeszkoleni;
- przygotowanie arkuszy spisowych – arkusze spisowe to dowody księgowe, które po zakończonym spisie podlegają kontroli ilościowej. Powinny one zostać ponumerowane, odpowiednio oznaczone i podpisane przez osoby przeprowadzające spis;
- zapewnienie przyrządów pomiarowych, o ile jest to niezbędne do przeprowadzenia spisu;
- nadzór nad przeprowadzaniem spisem wraz z wrywkową kontrolą nad pracami prowadzonymi przez zespoły spisowe;
- odbiór wypełnionych arkuszy spisowych;

- przekazanie arkuszy spisowych do osób wyznaczonych do stwierdzenia różnic między stanem spisany, a stanem wynikającym z ewidencji księgowej;
- przedstawienie wniosków na temat różnic inwentaryzacyjnych;
- podsumowanie wyników spisu, sporządzenie protokołu inwentaryzacyjnego.

5. Z czego składa się dokumentacja inwentaryzacyjna?

Należy pamiętać, że niezbędne jest odpowiednie udokumentowanie przeprowadzenia i wyników inwentaryzacji. Dokumentacja ta powinna być powiązana z księgami rachunkowymi. W wyniku procedur inwentaryzacyjnych powstanie wiele dokumentów. Będą to m.in. potwierdzenia sald, arkusze spisowe, protokoły z weryfikacji z dokumentami źródłowymi, dokumenty porównujące stan sprzed spisu ze stanem spisany, dokumenty rozliczające różnice inwentaryzacyjne oraz protokół z rozliczenia inwentaryzacji. Należy pamiętać, że dokumenty te mają na celu uprawdopodobnienie przeprowadzenia spisu. Ważne jest, aby były one kompletne i rzetelne. Dokumenty te podlegają archiwizacji przez okres przynajmniej pięciu lat.

6. Jak ujmować różnice ujawnione podczas spisu?

Zidentyfikowane podczas inwentaryzacji różnice pomiędzy stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych a stanem faktycznym wymagają wyjaśnienia i rozliczenia w księgach roku obrotowego, w którym przypadał termin inwentaryzacji.

Ujawnione niedobory i nadwyżki podlegają odpisaniu odpowiednio w pozostałe koszty operacyjne lub pozostałe przychody operacyjne. Jeżeli jednak niedobory zostały uznane za zawinione, podlegają one księgowaniu w korespondencji z należnościami od pracowników.

7. Na co zwrócić uwagę przy sprawdzaniu stanu zapasów?

Obszarem, który w trakcie inwentaryzacji przysparza spółkom największą trudność i który narażony jest na największą nieprawidłowości, są zapasy. Dlatego warto przed rozpoczęciem spisu zapoznać się ze stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, które zawiera liczne praktyczne wskazówki pomocne przy przeprowadzaniu spisu.

Cele inwentaryzacji zapasów to:

1. ustalenie rzeczywistego stanu zapasów, co pozwala na sporządzenie wiarygodnego sprawozdania finansowego i wykazanie prawidłowego wyniku finansowego;
2. weryfikacja ustalonych stanów zapasów z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej i ustalenie niedoborów i nadwyżek inwentaryzacyjnych;
3. wyjaśnienie przyczyn ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych oraz ich rozliczenie w księgach rachunkowych;
4. ocena pełnowartościowości i użyteczności zapasów (weryfikacja, czy są zapasy uszkodzone, trudno zbywalne, zalegające na magazynie, uszkodzone, bądź przeterminowane);
5. ocena kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki magazynowej.

Przygotowując się do inwentaryzacji zapasów należy zwrócić szczególną uwagę na kilka kwestii:

- magazyn zapasów powinien zostać odpowiednio uporządkowany i przygotowany do spisu,
- należy rozgraniczyć zapasy należące do innych jednostek;
- należy rozgraniczyć i wydzielić miejsce w magazynie na przedmioty niepodlegające liczeniu;
- osoby dokonujące spisu powinny być przeszkolone i zaznajomione z instrukcją inwentaryzacyjną;

- arkusze spisowe powinny zostać dostosowane do rodzaju przeprowadzanego spisu (tak, aby zapewniały spis według miejsc składowania); arkusze inwentaryzacyjne powinny umożliwić weryfikację prawidłowości i kompletności inwentaryzacji a kolejne pozycje spisu powinny być ujęte na arkuszach inwentaryzacyjnych w oddzielnych wierszach;

- na arkuszach spisowych nie mogą widnieć ilości wynikające z ewidencji księgowej;

- zapisy na arkuszach powinny być nanoszone w sposób trwały, a każde skreślenie bądź korekta pozycji powinny być zaopatrzone datą i parafką osoby dokonującej zmiany;

- arkusze spisowe powinny być podpisywane przez członków zespołów spisowych;

- obszary spisowe powinny być jednoznacznie przypisane do zespołów spisowych;

- spisane zapasy powinny być oznaczone bądź spis powinien przebiegać według miejsc składowania, tak aby nie dopuścić do niespisania lub podwójnego spisania niektórych zapasów;

- osoby dokonujące spisu nie mogą mieć dostępu do informacji o stanach magazynowych wynikających z systemu magazynowego podczas dokonywania liczenia;

- zespoły spisowe powinny zwrócić uwagę na zapasy uszkodzone, przestarzałe i dokonać odpowiedniej adnotacji na arkuszu spisowym;

- w trakcie dokonywania spisu należy zapewnić braku ruchów magazynowych; jeśli nie jest to możliwe należy:

a) utworzyć wyodrębniony magazyn na dostawy, w którym do czasu ukończenia spisu są składowane przyjęte dostawy – dopiero po zakończeniu spisu są one przenoszone do ich właściwego miejsca przechowywania, a ich przyjęcie ujmowane w ewidencji zapasów;

b) wcześniej pobrać z magazynu zapasy, które będą potrzebne do działalności w trakcie dokonywania spisu.

Problem może sprawiać pomiar zapasów. Stwierdzenia ilości zapasów dokonuje się odpowiednio do charakteru zapasu poprzez liczenie ilości, ważenie, dokonywanie pomiaru. Co do zasady pomiar powinien być przeprowadzany w jednostkach miary, w których zapasy jest ewidencjonowany w systemie magazynowym. Sytuacja taka może dotyczyć np. inwentaryzacji arkuszy blach, które ewidencjonowane są w systemie magazynowym w kilogramach. W tym przypadku w trakcie spisu ustalana jest liczba arkuszy blach o konkretnych wymiarach i grubości. Następnie następuje ich przeliczenie na kilogramy na podstawie współczynników gęstości.

Przykład

Spółka produkcyjna posiada na stanie magazynowym znaczne ilości zapasu śrub o różnych wielkościach. Śruby w systemie magazynowym ujmowane są w sztukach. Przeliczenie śrub byłoby czasochłonne i narażone na liczne nieprawidłowości. Kierownik jednostki podjął więc decyzję o zastosowaniu wag referencyjnych przy przeprowadzaniu spisu z natury.

Metoda ta polega na ustaleniu wagi poszczególnych rodzajów śrub, a następnie na zważeniu całego zapasu śrub i przeliczeniu na sztuki według zweryfikowanej wcześniej wagi jednostkowej.

Stwierdzono, że jednostkowe wagi śrub wynoszą:

- śruba 1 – 0,6 g

- śruba 2 – 1,2 g

Waga całego zapasu stwierdzona w trakcie spisu wynosi:

- śruba 1 – 4354,25 g

- śruba 2 – 2520 g

Ustalenie sztuk spisywanych śrub:

- śruba 1:

$4354,25\text{g} / 0,6\text{ g} = 7257,1\text{ szt.} \Rightarrow 7257\text{ szt.}$ (odchylenie nieistotne – jest dopuszczalne, ze względu na ewentualne nieprawidłowości wagi referencyjnej)

- śruba 2:

$2520\text{ g} / 1,2\text{ g} = 2100\text{ szt.}$

W niektórych przypadkach niemożliwe jest ustalenie stanu zapasów poprzez przeliczenie, obmiar lub zważenie. Stosuje się wtedy metody szacunkowe. Metody szacunkowe mają zastosowanie do pomiaru zapasów przechowywanych w dużych zbiornikach, silosach, hałdach i stertach na otwartym powietrzu. Kierownik jednostki powinien określić w takim przypadku dopuszczalną niedokładność pomiaru. Jeśli różnica stanów mieści się w dopuszczalnym przedziale, za stan rzeczywisty przyjmuje się wynikający z ewidencji magazynowej.

Uwaga! Jeżeli zapasy są istotną pozycją w sprawozdaniu finansowym, a spółka ma obowiązek badania swojego sprawozdania finansowego, to należy pamiętać, że w procesie inwentaryzacji uczestniczą pracownicy firmy audytorskiej, którzy dokonują przeliczeń kontrolnych i obserwują procedury stosowane przez spółkę. Udział w inwentaryzacji pozwala biegłemu potwierdzić istnienie zapasów wykazanych w sprawozdaniu finansowym.

Skanowanie kodów kreskowych ułatwia pracę

Gdy zapasy znajdujące się w magazynie są z etykietami z kodami kreskowymi, warto rozważyć skorzystanie ze skanerów przy dokonywaniu spisu. W trakcie spisu przy użyciu skanerów zespół spisowy skanuje kody i sprawdza dane odczytane przez skaner. Zeskanowane składniki zapasów są zapisywane w pamięci skanera, co uniemożliwia dwukrotne sczytanie zapasów z tej samej etykiety. Po zakończeniu spisu dane ze skanerów są przekazywane do systemu, tak aby możliwe było wygenerowanie arkuszy spisowych i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.

Katarzyna Grzeganeł, biegły rewident i Senior Associate w gliwickim biurze Rödl & Partner

Inwentaryzacja postrzegana jest często jako przykry i czasochłonny obowiązek, który powoduje przestoje w działalności operacyjnej spółki bądź ją zakłóca. Należy jednak pamiętać, że inwentaryzacja jest niezbędnym elementem, pozwalającym na sporządzenie wiarygodnego sprawozdania finansowego. Prawidłowo przeprowadzana inwentaryzacja pozwala ponadto na wyciągnięcie wniosków przez osoby zarządzające odnośnie do prowadzonej gospodarki magazynowej i nadzoru nad środkami trwałymi. Ponadto dostarcza informacji do analizy stanu i pełnowartościowości należności i zapasów.

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/311079991-Rachunkowe-zamkniecie-roku-rzetelna-inwentaryzacja-to-rzetelne-sprawozdanie.html>