

**Stanowisko**  
**Komitetu Standardów Rachunkowości**  
**w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów,**  
**towarów, wyrobów gotowych i półproduktów**

*Spis treści*

<b>I. Wprowadzenie .....</b>	<b>3</b>
A. Cel i zakres stanowiska .....	3
B. Definicje.....	5
C. Odpowiedzialność kierownika jednostki .....	7
D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury .....	8
<b>II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury .....</b>	<b>9</b>
A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację .....	9
Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe .....	9
Usługowe przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury (outsourcing) .....	11
B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.....	11
Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.....	11
Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury .....	12
Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury .....	12
Instrukcje inwentaryzacyjne.....	13
C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.....	13
Pola spisowe .....	14
Przygotowanie zapasów do spisu .....	15
<b>III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.....</b>	<b>15</b>
A. Rozpoczęcie spisu .....	15
B. Technika spisu z natury .....	16
Pomiar i jednostka pomiaru .....	17
Spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych.....	18
Przesłanki pomiaru szacunkowego — spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników .....	18
Spis z natury w razie nieprzerywania działalności.....	21
Spis z natury zapasów obcych .....	21
Ocena gospodarczej przydatności zapasów .....	21
C. Dokumentacja spisu z natury .....	22
Arkusze spisowe .....	22
Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów .....	24
Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie.....	24
D. Kontrola przebiegu spisu z natury i dokumentacji spisowej .....	26
Kontrolerzy spisowi .....	26
Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów .....	26
E. Zakończenie spisu.....	27
Inwentaryzacja ciągła .....	27
<b>IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury .....</b>	<b>28</b>
A. Wycena spisu z natury .....	28
Miejsce i przedmiot wyceny .....	28
Ceny stosowane do wyceny spisu .....	29
Wycena spisu.....	30

B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych — porównanie stanów spisu z natury i danych ewidencji księgowej.....	30
Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi .....	30
Technika porównań.....	30
C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych.....	34
Ustalenie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych .....	34
Różnice inwentaryzacyjne .....	35
Różnice pozorne .....	36
Niedobory.....	37
Różnice jakościowe (szkody) .....	38
Nadwyżki .....	39
Kompensata.....	40
Protokół końcowy.....	41
Zakończeniem prac komisji inwentaryzacyjnej .....	41
D. Archiwizacja dokumentów inwentaryzacyjnych .....	41

# I. Wprowadzenie

## A. Cel i zakres stanowiska

1. **Stanowisko** – nawiązując do zapisów art. 26 i 27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U z 2013 r., poz. 330 ze zm., dalej ustawa) – wyjaśnia problemy merytoryczne i organizacyjne, powstające przy przeprowadzaniu inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów magazynowych materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, zwanych dalej zapasami. Uzasadnieniem wydania stanowiska jest powszechność problemów, jakie w praktyce stwarza inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury. W stanowisku przedstawiono dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.
2. **Celem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**, o czym traktuje stanowisko jest:
  - ustalenie rzeczywistego stanu zapasów objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, co warunkuje prawidłowość 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.

Właściwa organizacja i prawidłowy, a zarazem sprawny przebieg spisu z natury decydują o wiarygodności jego rezultatów, jednocześnie pozwalając na zmniejszenie czasu i kosztowności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu.
3. **Zakres przedmiotowy** stanowiska obejmuje inwentaryzację drogą spisu z natury znajdujących się w jednostce własnych i obcych zapasów, jeżeli podlegają one składowaniu i są objęte bieżącą ewidencją księgową. Stanowisko dotyczy także zapasów własnych, które nie są objęte bieżącą ewidencją księgową, lecz są odpisywane w ciężar kosztów w momencie ich zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), a w aktywach bilansu wykazuje się je według stanu ustalonego podczas spisu z natury.

Z zakresu stanowiska wyłącza się:

- produkcję w toku i nie objętą ewidencją magazynową półprodukty,
- środki trwałe o niskiej wartości zaliczane w koszty w momencie oddania ich do użytkowania i nieujmowane w aktywach,
- inwentarz żywy w odchowcie lub opasie,
- niezużyte materiały, odpisywane bezpośrednio w ciężar kosztów w momencie zakupu i nieujmowane w aktywach na dzień bilansowy, np. paliwo w zbiornikach pojazdów, środki czystości, materiały biurowe.

- 4. Zapasy stanowiące własność jednostki, znajdujące się poza jej terenem,** inwentaryzuje się na podstawie przesłanych przez kontrahentów arkuszy 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 (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy).
- 5. Zapasy obce będące własnością innych jednostek** (np. nieprzyjęte dostawy, towary przyjęte w komis, sprzedane lecz nie odebrane towary lub wyroby gotowe, obce opakowania zwrotne) znajdujące się w jednostce podlegają również inwentaryzacji drogą spisu z natury. Spis zapasów obcych obejmuje wyłącznie ustalenie ich stanu ilościowego. Obowiązek spisu z natury zapasów obcych nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania (art. 26 ust. 2 ustawy). Wyniki spisu z natury zapasów obcych ujmuje się odrębnie od wyników spisu z natury zapasów własnych, na oddzielnym odpowiednio oznakowanym arkuszu spisowym lub innym nośniku danych. Wyniki spisu przekazuje się właścicielowi zapasów.
- 6. Stanowisko dotyczy okresowej inwentaryzacji** zapasów drogą spisu z natury. Zawarte w nim wyjaśnienia mogą jednak być też przydatne przy przeprowadzaniu innej niż okresowa inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, np. w razie postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości likwidacyjnej, zmiany osoby odpowiedzialnej za zapasy, włamania, zdarzenia losowego.
- 7. Z uzasadnionych przyczyn** (np. wobec zakopcowania warzyw, zagazowania owoców) można odstąpić od przeprowadzenia spisu z natury i zinwentaryzować określoną grupę zapasów inną metodą (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy), co wymaga pisemnego uzasadnienia

w zarządzeniu o inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Spis z natury powinien być jednak przeprowadzony z chwilą, gdy warunki składowania i/lub dostęp do danego asortymentu zapasów na to pozwala.

## B. Definicje

8. W stanowisku stosuje się następujące pojęcia związane z inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury<sup>1</sup>:
- a) **Czynności spisowe** – ustalenie ilościowego stanu zapasów (przeliczenie, zmierzenie, zważenie), ocena ich jakości oraz zapisanie tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniku spisu,
  - b) **Dokumentacja inwentaryzacyjna** — związane ze spisem z natury dokumenty, (również w postaci elektronicznej) służące:
    - a) organizacji i przygotowaniu spisu, np. zarządzenie kierownika w sprawie inwentaryzacji, harmonogram inwentaryzacji, oświadczenia osób odpowiedzialnych, instrukcje inwentaryzacyjne,
    - b) ujęciu wyników spisu, np. dokumenty spisowe (arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze), pisemne rozliczenie (kontrolka) wydanych i zwróconych arkuszy spisowych,
    - c) rozliczeniu spisu, np. zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, protokoły końcowe (pospisowe).
  - c) **Inwentaryzacja ciągła** — wykonywane systematycznie, według planu, czynności spisowe których przedmiotem są poszczególne składniki zapasów co ma zapewnić, że w okresie rozliczeniowym zostaną ustalone rzeczywiste stany wszystkich podlegających spisowi składników zapasów a stwierdzone różnice inwentaryzacyjne zostaną rozliczone z zachowaniem właściwych zasad i terminów. Za inwentaryzację ciągłą odpowiada zazwyczaj specjalna komórka/dział inwentaryzacji.
  - d) **Inwentaryzacja okresowa** — ustalenie, na wyznaczony dzień, drogą spisu z natury rzeczywistego stanu ogółu lub określonej części zapasów wraz z ustaleniem i rozliczeniem ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych z zachowaniem właściwych zasad i terminów.
  - e) **Komisja inwentaryzacyjna** — grupa osób lub osoba (komisarz spisowy) powołane przez kierownika jednostki do organizacji i przeprowadzenia inwentaryzacji drogą

---

<sup>1</sup> Definicje te mogą być przydatne przy inwentaryzacji innych niż zapasy składników majątkowych.

spisu z natury oraz przedstawienia wniosków, w szczególności dotyczących sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

- f) **Kontroler spisowy** — osoba kontrolująca poprawność i rzetelność wykonywania czynności spisowych przez zespoły spisowe. Zazwyczaj jest to członek komisji inwentaryzacyjnej.
- g) **Księgowy** — osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym także podmiot zewnętrzny prowadzący usługowo księgi rachunkowe jednostki.
- h) **Osoba odpowiedzialna** — osoba odpowiadająca za powierzone jej pieczy zapasy i/lub za dokumentację obrotu nimi, np. magazynier, kierownik punktu sprzedaży. Osobą odpowiedzialną jest w szczególności osoba, która złożyła oświadczenie o przyjęciu odpowiedzialności materialnej za powierzone jej zapasy zgodnie z kodeksem pracy (Ustawa z dnia 26.06.1974 r. Kodeks pracy, Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 ze zm.).
- i) **Pole spisowe** — całość lub ściśle określona, z podaniem numeru i/lub nazwy, część jednostki (magazyn, składowisko, hala, sklep lub wyodrębnione ich części), w której znajdują się zapasy powierzone jednej osobie odpowiedzialnej.
- j) **Pomiar szacunkowy** — ustalanie ilości (sztuki, długość, powierzchnia), wagi lub objętości spisywanych z natury składników zapasów z zastosowaniem właściwych w danych okolicznościach szacunków, w tym obliczeń technicznych, uwzględniających fizykochemiczne właściwości stanowiących przedmiot pomiaru składników; pomiar szacunkowy jest stosowany, jeżeli pomiar bez zastosowania oszacowań jest technicznie niemożliwy i/lub zbyt kosztowny.
- k) **Rejon spisowy** — grupa pól spisowych.
- l) **Różnice inwentaryzacyjne** — stwierdzone, podczas spisu z natury, różnice między stanami rzeczywistymi określonych składników zapasów a ich stanami wykazanymi w ewidencji księgowej, wymagające wyjaśnienia i rozliczenia. Mogą to być różnice ilościowe (niedobory lub nadwyżki) bądź jakościowe (szkody) polegające na utracie wartości składnika zapasów.
- m) **Składowisko strzeżone** — dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne).
- n) **Zapasy obce** — zapasy stanowiące własność innych podmiotów, lecz znajdujące się w jednostce. Są to, przykładowo, zapasy obce powierzone jednostce w celu ich

sprzedaży (komis), przechowywania (składowanie), przetworzenia (przerób, uszlachetnienie) lub z innym umownym zadaniem.

- o) **Zapasy własne** — zapasy kontrolowane przez jednostkę; mogą znajdować się na jej terenie albo poza nim, np. oddane w komis, do przerobu.
- p) **Zespół spisowy** – grupa osób wykonujących łącznie czynności spisowe na określonym polu spisowym. Wyjątkowo może być to jedna osoba (por pkt 8e).
- q) **Zautomatyzowany magazyn wysokiego składowania** – magazyn wyposażony w automatyczne układnice, sterowane przez system informatyczny, który zapewnia określenie rodzaju, stanu ilościowego i miejsca przechowywania poszczególnych składników zapasów.

### C. Odpowiedzialność kierownika jednostki

- 9. Za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury jest odpowiedzialny kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy). Nie może on scedować na inną osobę tej odpowiedzialności. Jeżeli kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, odpowiedzialność za spis z natury zapasów ponoszą wszyscy jego członkowie. Dotyczy to również przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości zostaną powierzone podmiotom, o których mowa w art. 11 ust. 2 ustawy.
- 10. W zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury wchodzi między innymi: powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji, określającego w szczególności przedmiot i terminy spisu (w tym datę na jaką ma być przeprowadzona inwentaryzacja, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych), powiadomienie biegłego rewidenta o tych terminach, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu, nadzór nad przebiegiem spisu i rozliczeniem jego wyników.
- 11. Kierownik jednostki może zlecić przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów w formie spisu z natury podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Nie zwalnia to od odpowiedzialności w zakresie wskazanym w pkt.9, a w szczególności od stworzenia warunków umożliwiających poprawne przeprowadzenie i rozliczenie wyników spisu.
- 12. Ze względu na to, że inwentaryzacja drogą spisu z natury jest elementem rachunkowości, a jej terminowe i właściwe przeprowadzenie warunkuje rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego szczególnym zadaniem księgowego jest

wspomaganie kierownika jednostki w sprawach dotyczących inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury,

#### **D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

13. Podstawowym terminem spisu z natury zapasów jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy). Na ten dzień powinien być ustalony stan zapasów. W razie jednak bieżącego prowadzenia księgowej ewidencji zapasów czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy). W przypadku takim stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in plus*) i rozchody (korekta *in minus*), jakie nastąpiły między datą spisu a datą wyznaczenia stanu zapasów na podstawie ksiąg rachunkowych. Z kolei stan zapasów ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego, do 15 następnego miesiąca kolejnego roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta *in minus*) i rozchody (korekta *in plus*), które nastąpiły w nowym roku obrotowym, w celu porównania ze stanem zapasów wynikającym z ksiąg rachunkowych.
14. Nie objęte bieżącą ewidencją księgową zapasy, odpisywane w ciężar kosztów w momencie zakupu lub wytworzenia (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), podlegają obowiązkowo spisowi na ostatni dzień roku obrotowego. Ze względu na to, że zapasy nie są objęte bieżącą ewidencją księgową:
  - a) wyniki spisu z natury nie są porównywane z danymi ewidencji; nie są ustalane niedobory i nadwyżki,
  - b) dane o cenach jednostkowych służące do wyceny zapasów wymagają odrębnego ustalenia.
15. Nie narusza obowiązku przeprowadzenia spisu na ostatni dzień roku obrotowego przeprowadzenie go w odniesieniu do (art. 26 ust. 3 ustawy):
  - a) zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów objętych ewidencją ilościowo-wartościową i przechowywanych w strzeżonych składowiskach (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy) — w dowolnym dniu w ciągu 2 lat,
  - b) zapasów towarów i materiałów (opakowań) w punktach obrotu detalicznego objętych ewidencją wartościową (art. 26, ust. 3, pkt 4 ustawy) — w dowolnym dniu danego roku obrotowego,



- c) zapasów drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną — w dowolnym dniu danego roku obrotowego (art. 26, ust. 3, pkt 5 ustawy).
- 16.** Na wybór przez jednostkę daty spisu z natury w terminach dopuszczanych przez ustawę wpływają przede wszystkim: sezonowość prowadzonej działalności, z czym wiąże się poziom zapasów i potrzeba ograniczenia do minimum zakłóceń bieżącej działalności, warunki pogodowe (długość dnia, temperatura, dostępność zapasów z uwagi na śnieg) w przypadku zapasów składowanych na wolnym powietrzu. Dogodnie jest przeprowadzić spis z natury, gdy zapasy są łatwo dostępne i niewielkie, a więc na przykład po sezonie sprzedaży, np. świąt Bożego Narodzenia, gdy nie trwa produkcja lub sprzedaż np. w dni wolne od pracy; przed zapełnieniem silosów, zakopcowaniem ziemniaków i innych warzyw, czy zapełnieniem komór chłodniczych.
- 17.** Termin (datę) spisu z natury zapasów wybiera się, mając również na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z ewidencją księgową. Dla większości zapasów taką datą jest ostatni dzień miesiąca. Rzeczywisty dzień spisu (np. 29.12.) i data, na którą spis się przeprowadza (np. 31.12.), powinny więc być bliskie. Maleje wtedy ryzyko, że obroty o które koryguje się stan zapasu ustalony drogą spisu z natury zawierają błędy .
- 18.** Kierownik jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, powiadamia odpowiednio wcześniej o terminie spisu podmiot uprawiony, z którym zawarto umowę o badanie, aby umożliwić biegłemu rewidentowi udział w spisie istotnych składników zapasów (art. 66 ust. 5 ustawy).

## **II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

### **A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację**

#### **Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe**

- 19.** Kierownik jednostki powołuje stałą lub dla wykonania określonego zadania komisję inwentaryzacyjną i wyznacza jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzone jest podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Kierownik jednostki może też (z wyłączeniem punktu 24) pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach w których średnioroczne

zatrudnienie nie przekracza 10 osób zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać komisarz spisowy.

- 20.** Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest zorganizowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, jego przeprowadzenie, wyjaśnienie powstania ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych i przedłożenie kierownikowi jednostki propozycji co do sposobu ich rozliczenia. Czynności spisowe może wykonywać komisja inwentaryzacyjna, odrębnie powołane przez kierownika jednostki - na jej wniosek - zespoły spisowe lub mieszane zespoły spisowe, w skład których wchodzi jeden członek komisji inwentaryzacyjnej.
- 21.** Członkami komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, są pracownicy jednostki lub osoby niebędące jej pracownikami, znające przepisy dotyczące inwentaryzacji i zasady przeprowadzania spisu z natury.
- 22.** Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni być przeszkoleni w zakresie przedmiotu i techniki spisu z natury poszczególnych rodzajów zapasów, zasad dokumentowania jego wyników, oceny przydatności zapasów (uszkodzonych, niepełnowartościowych) oraz trybu postępowania z zapasami obcymi.
- 23.** W skład zespołu spisowego wchodzi co najmniej 2 osoby, które mają wiedzę o gospodarce zapasami podlegającymi spisowi przez zespół. W jednostkach o średniorocznym zatrudnieniu nie przekraczającym 10 osób czynności spisowe może przeprowadzać jedna osoba, jeżeli niemożliwe lub ekonomicznie nieuzasadnione jest zaangażowanie do spisu co najmniej dwóch osób.
- 24.** Członkami komisji inwentaryzacyjnej oraz zespołów spisowych nie powinny być osoby:
  - a) odpowiedzialne za zapasy objęte spisem z natury,
  - b) prowadzące ewidencję księgową zapasów objętych spisem z natury,
  - c) niezapewniające rzetelności i bezstronności spisu.
- 25.** Komisja inwentaryzacyjna, która sama nie przeprowadza czynności spisowych wyznacza ze swego grona jednego lub więcej kontrolerów spisowych, których zadaniem jest nadzór nad rzetelnym i poprawnym wykonywaniem czynności spisowych i udział w pomiarach szacunkowych. W razie stwierdzenia, że czynności spisowe nie są dokonywane poprawnie, kontroler spisowy jest uprawniony do zarządzenia ich ponownego przeprowadzenia.

## **Usługowe przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury (outsourcing)**

26. Cele inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury dokonywanego przez podmiot zewnętrzny (w ramach outsourcingu) i zasady jego przeprowadzania są takie same, jak inwentaryzacji przeprowadzanej własnymi siłami jednostki.
27. Umowa o przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, zawarta z podmiotem zewnętrzną, określa co najmniej wymagania co do zakresu inwentaryzacji, jej przedmiotu, daty spisu, sposobu prezentacji wyników spisu (jakie dokumenty), terminów wykonania. Zakres tej umowy może być ograniczony do czynności spisowych wraz z udokumentowaniem wyników spisu, ale może też obejmować przygotowanie jednostki do spisu (np. uporządkowanie zapasów, przygotowanie części dokumentacji lub jej wzorów, wydzielenie pól spisowych) i opracowanie wstępnej propozycji rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych przedkładaną komisji inwentaryzacyjnej.
28. Jeżeli zlecone podmiotowi zewnętrznemu czynności spisowe wykonuje biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe zleceniodawcy konieczne jest zapewnienie, aby osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były osobami bezpośrednio zaangażowanymi w prowadzenie ksiąg rachunkowych zleceniodawcy, a w szczególności, aby nie posiadały dostępu do informacji o stanach ewidencyjnych zapasów.
29. Jednostka, zlecająca podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury, nadzoruje jej przebieg i zapewnia skrupulatny odbiór wyników spisu.

## **B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

### **Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

30. Regulacje wewnętrzne to wydane przez kierownika jednostki przepisy dotyczące inwentaryzacji drogą spisu z natury, wynikające z zadań nałożonych na niego przez ustawę. Regulacje te mogą mieć charakter dokumentów bieżących i stałych.
31. Regulacje bieżące są wydawane każdorazowo przed rozpoczęciem inwentaryzacji. Do bieżących regulacji wewnętrznych zalicza się w szczególności zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury i harmonogram spisu z natury.
32. Regulacje stałe dotyczą zagadnień typowych, powtarzających się corocznie, z uwzględnieniem rodzaju, istotności i zróżnicowania zapasów. Podlegają one okresowej

aktualizacji, w miarę zmian warunków działania jednostki,. Przykładami regulacji stałych są instrukcje inwentaryzacyjne i plan sytuacyjny jednostki.

33. Jednostka może ograniczyć regulacje wewnętrzne do zarządzenia kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji. Dobrą praktyką jest jednak opracowanie harmonogramu spisu z natury i instrukcji inwentaryzacyjnej, ponieważ ułatwia to organizację i przeprowadzenie spisu.

### **Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

34. Zarządzenie w sprawie inwentaryzacji, w tym spisu z natury zapasów, wydaje kierownik jednostki. Jego treść zależy od tego czy działa stała komisja inwentaryzacyjna czy też została ona powołana do wykonania określonego zadania. W tym drugim przypadku zarządzenie określa w szczególności skład komisji inwentaryzacyjnej, rodzaje zapasów objętych spisem, datę przeprowadzenia spisu, datę jego rozpoczęcia i zakończenia (rozliczenia). Zobowiązuje ono osoby odpowiedzialne do obecności podczas spisu powierzonych im zapasów. Jeżeli osoba odpowiedzialna za objęte spisem zapasy nie może uczestniczyć w spisie z natury, powiadamia o tym kierownika jednostki, który wyznacza inną osobę w jej zastępstwie.

### **Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

35. Plan sytuacyjny (mapa terenu jednostki) zawiera odpowiednio nazwane miejsca składowania poszczególnych rodzajów zapasów w jednostce z określeniem osób za nie odpowiedzialnych i szacunkowej liczby asortymentów (rodzajów) zapasów składowanych w tych miejscach. Posiadanie aktualnego planu sytuacyjnego ułatwia wyodrębnienie pól spisowych, zwłaszcza w jednostkach o zróżnicowanym asortymencie zapasów i wielu miejscach ich składowania. Pozwala go - przy uwzględnieniu przypuszczalnej pracochłonności czynności spisowych na przeprowadzenie spisu z natury na danym polu w ciągu jednego dnia.
36. Harmonogram inwentaryzacji drogą spisu z natury zawiera wykaz (nazwy) pól spisowych, daty, w których będzie przeprowadzany na nich spis z natury oraz nazwy zespołów spisowych, które przeprowadzą spis na danych polach. Zespół spisowy może przeprowadzać spis na jednym lub większej liczbie pól. Harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury sporządza się zazwyczaj dla jednego cyklu inwentaryzacji -

rocznego lub kilkuletniego. W jednostkach stosujących inwentaryzację ciągłą - mogą być opracowane harmonogramy spisu zapasów w ciągu dwóch lat.

### **Instrukcje inwentaryzacyjne**

**37.** Instrukcje inwentaryzacyjne mają stanowić pomoc w organizacji spisu i jego przebiegu, doborze właściwych, dostosowanych do warunków, procedur i prawidłowym wykonywaniu czynności spisowych. Zazwyczaj opracowuje się dwojakiego rodzaju instrukcje:

- a) jedną - dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, podział na pola spisowe, zakresy odpowiedzialności, przyjęte w jednostce uproszczenia lub szczególne procedury związane z inwentaryzacją drogą spisu z natury, opis dokumentacji inwentaryzacyjnej, zasady rozliczania różnic inwentaryzacyjnych, sposób przechowywania dokumentów,
- b) drugą - dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje odrębne dla poszczególnych rodzajów zapasów (np. kątowników, prętów, szyn, blach, szyb, tkanin, desek, skór, cegieł, płytek i kształtek betonowych, rur, węgla i koksu, złomu, innych materiałów masowych, których ilości ustala się drogą pomiaru szacunkowego ) opisujące sposób wykonywania czynności spisowych.

### **C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**38.** Organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury obejmuje:

- a) jednoznaczne określenie w zarządzeniu kierownika jednostki przedmiotu, daty i czasu trwania spisu (pkt 34),
- b) wyznaczenie przez komisje inwentaryzacyjną pól spisowych,
- c) określenie, na mocy decyzji kierownika jednostki, wykonawców czynności spisowych – własny personel lub podmiot zewnętrzny (pkt 11),
- d) w przypadku personelu własnego - powołanie z grona członków komisji inwentaryzacyjnej lub przez kierownika jednostki - na wniosek komisji - zespołów spisowych dokonujących spisu, ich przeszkolenie: omówienie sposobu wykonania czynności spisowych, wskazanie obowiązków z tym związanych, przeprowadzenie ćwiczeń itp.,

- e) zapewnienie wyposażenia spisujących w urządzenia pomiarowe, odzież ochronną, arkusze spisowe itp.,
- f) stworzenie przez kierownika jednostki, na wniosek komisji, warunków sprzyjających sprawnemu przeprowadzeniu spisu z natury zapasów oraz późniejszemu rozliczeniu różnic inwentaryzacyjnych,
- g) zapewnienie przez komisję inwentaryzacyjną nadzoru nad poprawnym przebiegiem spisu i jego terminową realizacją.

### **Pola spisowe**

- 39.** Właściwe wyznaczenie pól spisowych, przy uwzględnieniu rodzaju, wielkości i sposobu pomiaru zapasów składowanych w określonych miejscach, wpływa na sprawne przeprowadzenie spisu z natury. Pola spisowe wyznacza się tak, aby:
- a) odpowiedzialność za zapasy znajdujące się w polu spisowym ponosiła jedna osoba,
  - b) uwzględnić naturalne granice, wynikające z lokalizacji miejsc składowania zapasów,
  - c) uwzględnić rodzaj i ilość składowanych zapasów co określa pracochłonność czynności spisowych; dążeniem jest zinwentaryzowanie jednego pola spisowego w ciągu jednego dnia,
- 40.** W przypadku gdy miejsca składowania zajmują dużą powierzchnię dobrą praktyką jest podział na dwa i więcej pól spisowych rozgraniczonych liniami, taśmami lub/i określanie pól z użyciem nazw magazynów/miejsc składowania/regalów. Granice pola spisowego powinny być wyraźnie określone, by nie było wątpliwości, do którego pola spisowego należą określone zapasy. Celowe jest wydzielenie pól spisowych na podstawie aktualnego planu sytuacyjnego z zaznaczonymi granicami odpowiedzialności określonych osób. Aby zidentyfikować pola spisowe, nadaje się im określone nazwy i/lub numery.

#### **Przykład 1 (Pola spisowe)**

*W hurtowni spożywczej inwentaryzacją zapasów drogą spisu z natury obejmuje się wszystkie zapasy na wyznaczony dzień. Towary są przechowywane w kilku magazynach, w tym: w dwóch chłodniach o różnych temperaturach i jednej hali bez chłodzenia. Za każdą z nich odpowiada inny magazynier. Wszystkie pomieszczenia magazynowe z uwagi na rodzaj pomieszczeń magazynowych zostały podzielone na trzy pola spisowe: Chłodnia nr 1, Chłodnia nr 2, Hala. Jednostka powołała trzy zespoły spisowe, przypisując każdemu jedno z pól spisowych (pomieszczeń).*

*W celu przyspieszenia spisu można rozważyć powołanie większej liczby zespołów spisowych, zwłaszcza w pomieszczeniach o obniżonej temperaturze. Wówczas w chłodniach należałoby rozgraniczyć wybrane obszary, dzieląc pomieszczenie na mniejsze pola spisowe przypisane poszczególnym zespołom spisowym. Wydzielenie pól spisowych w ramach jednego pomieszczenia musi być wyraźne i jednoznaczne, aby wykluczyć podwójne spisanie tego samego towaru przez dwa zespoły lub pominięcie przy spisie jakiegoś towaru.*

### **Przygotowanie zapasów do spisu**

41. Aby ułatwić spis, a zarazem wykorzystać jego walory porządkowe, przygotowuje się do spisu zapasy znajdujące się w danym polu spisowym, co jest zadaniem osób odpowiedzialnych za zapasy. Polega to na uporządkowaniu zapasów, na przykład posegregowaniu według asortymentów, łączeniu - w miarę możliwości - jednakowych rodzajowo asortymentów składowanych w różnych miejscach, formowaniu w bryły składników sypkich, wyodrębnieniu zapasów obcych, zniszczonych i niepełnowartościowych i ich odpowiednim oznaczeniu. Sprawdza się czytelność oznakowania zapasów, jeżeli w jednostce stosuje się system ich znakowania: oznakowanie (np. wywieszki magazynowe) nie mogą zawierać informacji o ilości zapasu. Sprawdza się, czy znajdujące się na polu spisowym urządzenia pomiarowe są czynne i posiadają aktualną legalizację Głównego Urzędu Miar. Jeżeli nie, podejmowane są odpowiednie działania.
42. Jednostki, stosujące magazynowe systemy informatyczne z automatyczną lokalizacją zapasów, mogą zrezygnować z porządkowania tych zapasów na potrzeby spisu z natury według asortymentów, pod warunkiem że system wskazuje miejsca ich składowania.

## **III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

### **A. Rozpoczęcie spisu**

43. Spis z natury rozpoczyna w wyznaczonym terminie (data, godzina) i miejscu (w jednym lub kilku) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony do tego członek komisji po upewnieniu się, że:
  - a) zespoły spisowe są w kompletnym składzie, a także obecne są osoby odpowiedzialne za spisywane zapasy,
  - b) zespoły spisowe otrzymały za pokwitowaniem wystarczającą liczbę odpowiednio oznakowanych, np. ponumerowanych i opatrzonych pieczętką (nazwą) jednostki, arkuszy spisowych oraz zostały wyposażone w przybory piśmienne, odzież

ochronną, zalegalizowane urządzenia pomiarowe albo te urządzenia (np. wagi) są dostępne na polach spisowych,

- c) dane o stanie ilościowym zapasów objętych spisem są niedostępne zespołom spisowym,
- d) osoby odpowiedzialne za objęte spisem zapasy złożyły pisemne oświadczenia, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu objętych spisem zapasów zostały przekazane księgowemu, a na oświadczeniu podano numery lub inne znamiona ostatnich dowodów przychodu i rozchodu.

Jeżeli którykolwiek z warunków nie jest spełniony, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony do tego członek komisji podejmuje odpowiednie działania zaradcze, zapewniające prawidłowy przebieg spisu z natury.

- 44.** Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji jest dostępny przez cały czas trwania spisu.

## **B. Technika spisu z natury**

- 45.** Spis z natury polega na ustaleniu drogą pomiaru ilościowego stanu zapasów, ocenie ich jakości i zapisaniu tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniki spisu.
- 46.** Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości wszystkich składników zapasów znajdujący się na polu spisowym. Następuje to drogą systematycznego (w określonym porządku) stwierdzania – drogą pomiaru – stanu ilościowego poszczególnych, składowanych na danym polu składników zapasów, zapisania w arkuszu spisowym danych identyfikujących spisany składnik zapasów, (por. pkt. 64 i 70) oraz wyniku pomiaru. W przypadku spisu towarów w punktach sprzedaży detalicznej, w których zapasy są objęte tylko ewidencją wartościową w cenach sprzedaży, w arkuszu spisowym zapisuje się także jednostkową cenę sprzedaży i wartość spisanego asortymentu towarów lub opakowań. (Ustalenie wartości może nastąpić po zakończeniu czynności spisowych).
- 47.** Jeżeli ten sam asortyment zapasów jest składowany w kilku miejscach jednego pola spisowego, to ilości stwierdzone w poszczególnych miejscach składowania traktuje się wstępnie tak, jakby to były różne składniki zapasów, zapisując je w oddzielnych wierszach arkusza spisowego.



## **Pomiar i jednostka pomiaru**

- 48.** Stan ilościowy każdego składnika zapasów ustala się odpowiednio do jego charakterystyki przez liczenie (sztuki), ważenie, pomiar długości, powierzchni lub objętości z użyciem odpowiednich urządzeń pomiarowych. Wyniki pomiaru wyraża się w jednostkach miary przyjętych w ewidencji księgowej zapasów. Zazwyczaj są to jednostki miary stosowane w obrocie towarowym.
- 49.** Jeżeli właściwy pomiar następuje z użyciem innej jednostki miary niż przyjęta w ewidencji księgowej zapasów, to w arkuszu spisowym zamieszcza się odpowiednią uwagę. Na przykład, liczy się stan ilościowy arkuszy blachy określonej grubości i rodzaju, a następnie mnoży ich liczbę przez wagę arkusza, ustaloną drogą próbnego zważenia jednego lub kilku arkuszy. W przypadku innych składników może być konieczne zastosowanie odpowiednich tabel przeliczeniowych, np. przeliczenie pomiaru objętości paliwa na kilogramy z użyciem współczynnika uwzględniającego m.in. temperaturę.
- 50.** Jeżeli waga spisywanego składnika zapasów zmienia się w zależności od czynników atmosferycznych, na przykład wilgotności powietrza, to w przypadku asortymentu, znajdującego się w oryginalnym opakowaniu (np. bawełna, wełna mineralna), przyjmuje się wagę deklarowaną na opakowaniu.

### ***Przykład 2. (Spis z natury w innych jednostkach miary niż stosowane w ewidencji księgowej)***

*W sklepie rowerowym jednym ze spisywanych asortymentów zapasów są śruby aluminiowe o różnych wielkościach. Ich ewidencję ilościową jednostka prowadzi w sztukach. Jednak ze względu na znaczne ilości zapasu śrub, przeliczanie ich podczas spisu byłoby bardzo czasochłonne. Jednostka zdecydowała się więc dokonać spisu z natury na podstawie zważenia (a nie liczenia) znajdujących się w sklepie śrub, które następnie przelicza się na sztuki według ustalonej przez zespół spisowy wagi jednostkowej.*

*W toku spisu stwierdzono, że waga zapasu:*

- śruba A (do hamulców) wynosi 1 330 g,*
- śruba B (do przerzutek) - 2 740 g.*

*Waga jednostkowa śrub A wynosi 0,25 g, śruba B - 0,57 g.*

#### ***Ustalenie liczby spisywanych śrub:***

- śruby A:  $1\,330\text{ g} : 0,25\text{ g/szt.} = 5\,320\text{ sztuk}$ ,*
- śruby B:  $2\,740\text{ g} : 0,57\text{ g/szt.} = 4\,807,02\text{ sztuki} \sim 4\,807\text{ sztuk}$*

*Wynikająca z przeliczenia niecałkowita liczba sztuk śrub B mieści się w granicach dopuszczalnej niedokładności, spowodowanej możliwym błędem pomiaru (skalowanie wagi użytej podczas spisu), jak i tolerancji wagowej przedmiotu, np. waga śruby B może wynosić 0,57 g z dokładnością +/- 0,002 g.*

### **Spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych**

**51.** Ustalenie ilości zapasów przechowywanych w oryginalnych, (dostarczonych przez producenta), zamkniętych i nienaruszonych opakowaniach, np. kartonach, paletach, workach, beczkach, wymagałoby otwarcia opakowań zbiorczych, co byłoby nieekonomiczne. Z tego powodu pomiar stanu takich zapasów polega na przeliczeniu liczby opakowań zbiorczych (stwierdza się przy tym, czy opakowania nie były otwierane i czy nie są puste, niepełne itp.) i przemnożeniu jej przez podaną na nich, deklarowaną zawartość pojedynczego opakowania, po uprzednim upewnieniu się, że z dużym prawdopodobieństwem stan deklarowany odpowiada rzeczywistości. W tym celu wybiera się jedno lub więcej przypadkowo, dowolnie, wybranych opakowań zbiorczych, otwiera je i mierzy ich zawartość. Jeżeli wyniki wrywkowych ustaleń (rodzaj przechowywanego przedmiotu, jego ilość i jakość) są zgodne z danymi podanymi na opakowaniach, wówczas w toku spisu liczy się wyłącznie opakowania zbiorcze. W razie niezgodności rzeczywistej zawartości wybranego opakowania zbiorczego z zadeklarowanym na nim stanem konieczne jest przeprowadzenie większej liczby prób. W razie istotnych niezgodności, stwierdzanych podczas kolejnych prób, zawartość wszystkich opakowań zbiorczych wymaga przeliczenia (sprawdzenia).

### **Przesłanki pomiaru szacunkowego — spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników**

- 52.** Jeżeli nie jest praktycznie możliwy pomiar stanu zapasów drogą przeliczenia, zważenia lub ustalenia objętości, stosuje się pomiar szacunkowy. Jest on stosowany, w szczególności do ustalenia zapasów składowanych w hałdach lub stertach na otwartym terenie (np. węgiel, piasek), w dużych zbiornikach, na przykład w silosach (np. cement, ziarno) czy cysternach (np. paliwa płynne, oleje). Dokładny pomiar tych zapasów może być niewykonalny, nieopłacalny lub uciążliwy (przesypywanie, przeważenie, przetransportowanie) i obarczony błędem, ponieważ przechowywane na otwartym terenie materiały sypkie mogą zmieniać swoje rozmiary (objętość, wagę) w zależności od okresu ich składowania, a także od warunków atmosferycznych.
- 53.** Przy pomiarze szacunkowym wyznacza się akceptowaną (dopuszczalną) niedokładność pomiaru. W instrukcji inwentaryzacyjnej – w zarządzeniu kierownika jednostki określa się:
- asortymenty zapasów, których stan ustala się drogą pomiaru szacunkowego,

- akceptowany, w związku z niedokładnością techniki szacowania, procent różnicy między stanem ustalonym drogą pomiaru szacunkowego a stanem ewidencyjnym. Jeżeli różnica stanów mieści się w akceptowanym procencie różnic, za stan rzeczywisty uznaje się stan ewidencyjny.

**54.** Pomiar szacunkowy polega na ustaleniu stanu ilościowego zapasów w dwóch etapach:

- a) zapasy składowane w hałdach formuje się w odpowiedni kształt, możliwie najbardziej zbliżony do bryły geometrycznej, na przykład równoległociąnu, ostrosłupa foremego lub stożka; pomiar parametrów takiej bryły i zastosowanie odpowiednich wzorów matematycznych pozwala obliczyć jej objętość; można zrezygnować z formowania brył, jeżeli dokładniejszy pomiar można uzyskać, angażując wyspecjalizowane jednostki, na przykład geodetów bądź korzystając z dronów;
- b) następnie ustala się stan ilościowy składnika mnożąc objętość tej bryły przez ciężar właściwy zapasu; jeżeli ciężar ten nie jest znany, waży się kilka próbek pobranych z różnych części hałdy i ustala przeciętny ciężar właściwy; w przypadku zapasów wrażliwych na czynniki środowiskowe (wilgotność, temperatura) wskazane jest odpowiednie przeliczenie z uwzględnieniem wahań ich ciężaru właściwego.

Pomiar taki przeprowadzają fachowe, odpowiednio przygotowane osoby, zazwyczaj przy udziale kontrolera spisowego.

**Przykład 3. (Pomiar szacunkowy zapasów sypkich)**

*W młynie przechowuje się zakupione zboża w silosach o kształcie walców. Wszystkie silosy mają identyczne wymiary: średnica 6 m oraz wysokość 6,5 m. Silosy są wewnątrz wyskalowane. Spis z natury zbóż przechowywanych w silosach przebiega następująco:*

- 1) *przed pomiarem oceniana jest górna powierzchnia zapasów w silosie pod kątem ewentualnych znaczących nierówności powierzchni (duże zagłębienia lub nasypy), w razie konieczności wyrównuje się takie nierówności, np. przez nadmuch powietrza;*
- 2) *ustala się poziom górnej powierzchni zboża na podstawie podziałek znajdujących się w skali zamieszczonej na wewnętrznej ścianie zbiornika;*
- 3) *w arkuszu spisowym zapisuje się poziom wypełnienia silosu w metrach z zaokrągleniem do 0,1m.*

*W celu przeliczenia stanu zbóż na tony stosuje się wzór matematyczny na objętość walca ( $V = \pi \times r^2 \times h$ , gdzie:  $r$  – promień podstawy oraz  $h$  – wysokość walca) uwzględniając właściwości fizyczne zbóż (ciężar  $1 \text{ m}^3$  w zależności od wilgotności – wynosi: dla pszenicy 750-800 kg, dla żyta 650-750 kg).*

*Uwzględniając stopień wilgotności zboża do przeliczeń wagowych przyjęto następujący ciężar: dla pszenicy –  $800 \text{ kg/m}^3$ , a dla żyta –  $750 \text{ kg/m}^3$ .*

*Podczas spisu ustalono, że poziom wypełnienia wynosi dla:*

- a) *pszenicy – 4 m,*

b) żyta – 2,2 m.

Przeliczenie zapasów zboża podlegających spisowi:

a) pszenica:

- objętość:  $\pi \times 3^2$  (promień silosu w metrach)  $\times 4$  (spisana wysokość w metrach) =  $113,04 \text{ m}^3$
- waga:  $113,04 \text{ m}^3 \times 800 \text{ kg/m}^3 = 90\,432 \text{ kg} = 90,432 \text{ t}$

b) żyto:

- objętość:  $\pi \times 3^2$  (promień silosu w metrach)  $\times 2,2$  (spisana wysokość w metrach) =  $62,17 \text{ m}^3$
- waga:  $62,17 \text{ m}^3 \times 750 \text{ kg/m}^3 = 46\,627,5 \text{ kg} = 46,628 \text{ t}$

Uzyskane wyniki są wielkościami przybliżonymi ze względu na to, że:

- nie jest możliwe uzyskanie idealnie gładkiej powierzchni silosu,
- pomiar poziomu zboża następuje z dokładnością do 0,1 m,
- stopień wilgotności został przyjęty na podstawie subiektywnej oceny.

- 55.** Wyniki spisu składnika zapasów drogą pomiaru szacunkowego wpisuje się do arkusza spisowego na ogólnych zasadach. Jednocześnie do arkusza dołącza się protokół obmiaru, w którym podaje się dane stanowiące podstawę szacunku (rodzaj bryły, jej wymiary, ciężar właściwy składnika zapasów, jego waga). Protokół podpisuje zespół spisowy i ewentualnie kontroler spisowy.
- 56.** W zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania tradycyjny spis z natury jest nieekonomiczny z uwagi na utrudnioną dostępność do regałów (zasobników) i znaczne zapełnienie magazynu. Jednocześnie warunkiem przydatności tego systemu składowania jest zapewnienie przez system informatycznych danych o asortymencie, ilości i miejscu składowania zapasów. Dlatego przyjmuje się że stosowany magazynowy system informatyczny (WMS – *Warehouse Management System*) zapewnia zgodność rzeczywistych stanów zapasów ze stanami ewidencyjnymi a prawdziwość tego założenia jest okresowo, na dzień spisu z natury, weryfikowana. Weryfikacja polega na wrywkowym spisie z natury – na dzień spisu – losowo wybranych składników zapasów oraz inwentaryzacji ciągłej opróżnianych zasobników. Ponadto następuje wrywkowe sprawdzenie, czy każdy składnik zapasów podlegał spisowi z natury raz na dwa lata (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy).
- 57.** Spis z natury zapasów w miejscach trudnodostępnych, na przykład w silosach, czy zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania mogą usprawnić bezzałogowe drony, wyposażone w odpowiednie urządzenia pomiarowe. Mogą one też służyć do weryfikacji stanu zapasów ustalonych drogą tradycyjnego spisu.

### **Spis z natury w razie nieprzerywania działalności**

- 58.** Uzyskaniu wiarygodnych wyników spisu z natury sprzyja wyłączenie pola spisowego z działalności jednostki na czas spisu, dzięki czemu w trakcie spisu nie następują ani przychody ani rozchody zapasów składowanych na danym polu. Dogodnie jest więc przeprowadzać spis w dni, kiedy jednostka jest nieczynna albo w godzinach nocnych.
- 59.** Jeżeli nie można wyłączyć pola spisowego z działalności, dobrą praktyką jest:
- a) utworzenie wyodrębnionego, tymczasowego (przejściowego) magazynu na dostawy (komory przyjęć), w którym do czasu ukończenia spisu są składowane przyjęte dostawy materiałów i towarów lub wytworzone wyroby gotowe i półprodukty; po zakończeniu spisu są one przenoszone na właściwe miejsce składowania a ich przychód ujmowany w ewidencji księgowej zapasów,
  - b) pobranie z magazynu z wyprzedzeniem składników zapasów, które mogą być potrzebne w działalności w czasie przeprowadzania spisu.
  - c) dopuszczenie do ewentualnego wydania z magazynu, przez osobę odpowiedzialną, zapasów na podstawie odpowiednio oznakowanych dowodów, z których wynika, czy rozchód nastąpił przed spisem, czy po nim; odpowiednie adnotacje zamieszcza się w arkuszu spisowym, a dodatkową kopię dowodu rozchodu załącza się do arkusza.

### **Spis z natury zapasów obcych**

- 60.** Zapasy obce, znajdujące się w jednostce podlegają — w myśl art. 26 ust. 2 ustawy — co do zasady takim samym procedurom spisowym, jak zapasy własne (por. pkt 5 stanowiska). Ujmuje się je jednak w arkuszach spisowych odrębnych od arkuszy służących ujęciu zapasów własnych. W przypadku zapasów w opakowaniach zbiorczych, spis polega wyłącznie na stwierdzeniu ilości i stanu tych opakowań. Zapasy obce nie są wyceniane. Jeżeli jest to zgodne z postanowieniami umowy, w spisie z natury mogą uczestniczyć pracownicy właściciela zapasów. Arkusze spisowe zapasów obcych wypełnia się w dwóch egzemplarzach, a dodatkową kopię przekazuje właścicielowi zapasów.

### **Ocena gospodarczej przydatności zapasów**

- 61.** Realizacja celów inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, wymaga nie tylko określenia ich stanu ilościowego ale również jakościowego, a w szczególności oceny ich przydatności gospodarczej. Dobrym zwyczajem jest że osoba odpowiedzialna za objęte

spisem zapasy, w trakcie przygotowań do spisu, wstępnie wydziela składniki o obniżonej wartości użytkowej (por. pkt 41). Dlatego podczas spisu z natury zespoły spisowe oceniają także gospodarczą przydatność wyodrębnionych - jak wyżej - zapasów, z uwzględnieniem m.in. ich stanu fizycznego (uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych), terminu upływu przydatności, zesterzenia się, stanu opakowania. Nie powinno to jednak zwalniać zespoły spisowe od ustalenia z własnej inicjatywy zapasów o zmniejszonej przydatności.

62. Zespół spisowy zamieszcza w arkuszu spisowym, przy spisywanym asortymencie, uwagi o jego ograniczonej przydatności na skutek uszkodzenia, zanieczyszczenia, przeterminowania lub z innych powodów. Jeżeli część spisywanego asortymentu - to składniki o obniżonej przydatności np. na skutek uszkodzenia, to wykazuje się je w odrębnym wierszu arkusza spisowego.
63. Zazwyczaj zespół spisowy nie ma wiedzy wystarczającej do ustalenia aktualnej wartości (ceny sprzedaży netto) określonego rodzaju składnika zapasów o obniżonej przydatności. Wartość tę ustalają przed rozliczeniem spisu, na wniosek przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, kompetentni pracownicy, dokonując oględzin wskazanych w arkuszach spisowych zapasów o obniżonej przydatności (por pkt 97-98).

### **C. Dokumentacja spisu z natury**

#### **Arkusz spisowy**

64. Zespół spisowy ujmuje na bieżąco wyniki, dokonanych toku spisu z natury pomiarów, w tym szacunkowych, w arkuszach spisowych. Formularz arkusza spisowego zawiera co najmniej następujące dane:

#### Nagłówek:

- nazwę jednostki,
- numer kolejny arkusza (jeżeli nie został on z góry nadany),
- identyfikację (nazwę lub numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu (ze wskazaniem, jeżeli są to zapasy obce),
- datę spisu i czas jego trwania,
- skład zespołu spisowego,

#### Tabela z polami:

do której wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem: liczby porządkowej pozycji, identyfikacji asortymentu (nazwy, symbol – indeksu lub kodu, ewentualnie

bliższego określenia spisywanego składnika), jednostki miary i jeżeli to konieczne – jednostki miary stosowanej w ewidencji księgowej, stanu ilościowego (ewentualnie także ceny jednostkowej i wartości stanu ilościowego, co jest nieodzowne w razie spisu z natury:

- towarów i opakowań objętych tylko wartościową bieżącą ewidencją,
  - zapasów objętych tylko ilościową ewidencją lub
  - w ogóle nie objętych bieżącą ewidencją księgową ),
- oraz uwagi (np. zmniejszona przydatność gospodarcza, dokonanie spisu z obecności kontrolera spisowego, biegłego rewidenta);

#### Zakończenie

- zaznaczenie ostatniej pozycji, następuje to przez wpisanie pod ostatnią pozycją arkusza dotyczącego danego pola spisowego treści: „Spis zakończono na pozycji....” z podaniem jej numeru albo zakreślanie wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją,
- podpisy wszystkich członków zespołu spisowego,
- podpis osoby odpowiedzialnej za powierzone mienie lub osoby ją reprezentującej oraz jej ewentualne uwagi (zastrzeżenia); jeżeli osoba odpowiedzialna nie bierze udziału w spisie, w arkuszu dokonuje się stosownej adnotacji tego faktu.

Każdy arkusz wypełnia się w sposób czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc, a w razie wystąpienia pustych wierszy lub końcówek zakreślane, aby uniemożliwić dopiski. Za wyjątkiem arkuszy spisów zapasów obcych celowe jest sporządzanie arkuszy spisowych w jednym egzemplarzu bez kopii. Nie zaleca się robienia notatek, jako podstawy do późniejszego wypełnienia arkuszy. Warunki sporządzania arkusza w wersji elektronicznej opisano w pkt. 70.

- 65.** Jeżeli osoba odpowiedzialna zgłasza zastrzeżenia do spisu z natury, jest konieczne natychmiastowe poinformowanie o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub działającego z jego upoważnienia członka komisji. Podejmuje on decyzję, czy spis z natury kwestionowanych pozycji należy powtórzyć, czy też zastrzeżenia zostają odrzucone. W powtórnym spisie bierze udział przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony członek komisji bądź kontroler spisowy. W razie odrzucenia wniosku sporządza się notatkę uzasadniającą tę decyzję; podpisują ją przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej, zespół spisowy i osoba odpowiedzialna (może ona zgłosić zastrzeżenia).

**66.** W przypadku, gdy system informatyczny zapewnia wydruk arkuszy spisowych przed rozpoczęciem spisu, powinny być zachowane wymagania opisane w punkcie 64. Nie mniej posługiwanie się w czasie spisu z natury arkuszami spisowymi z uprzednio wypełnionymi cechami identyfikującymi spisywane składniki może wpływać ujemnie na przeprowadzanie spisu gdyż następuje on według wynikającej z arkuszy kolejności, co przeczy zasadzie systematycznego spisu z natury. Jednostka powinna rozważyć, czy udostępnienie informacji o asortymencie nie wpłynie negatywnie na wiarygodność spisu. Jest niedopuszczalne, aby w wydrukach arkuszy spisowych podawane były stany ewidencyjne zapasów.

### **Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów**

**67.** Dokumenty spisowe wypełnia się w sposób uniemożliwiający modyfikację zapisów. Drobne pomyłki i błędy można poprawiać przez skreślenie dotychczasowej treści z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, wpisanie właściwej treści, podpisanie poprawki i umieszczenie daty (art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy). W pozostałych przypadkach skreśla się błędny zapis i dokonuje poprawnego zapisu w odrębnej pozycji arkusza spisowego. Przy skreśleniu członkowie zespołu spisowego podpisują się i wskazują miejsca poprawnego zapisu. Nie jest dopuszczalne nanoszenie poprawek z użyciem korektorów, zamazywań lub innych sposobów, które uniemożliwiają odczytanie treści pierwotnego zapisu.

### **Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie**

**68.** Informatyczne wspomaganie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przyspiesza przebieg spisu i zmniejsza ryzyko błędów. Wspomaganie to może polegać na:

- a) elektronicznym wypełnianiu przez zespoły spisowe dokumentacji inwentaryzacyjnej, przede wszystkim arkuszy spisowych (por. pkt 70),
- b) korzystaniu przy spisie ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury lub podobnej funkcji w systemach księgowych, w szczególności zapewniających bieżące wprowadzanie wyników spisu oraz tworzenie dokumentacji spisowej, w tym ustalanie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) przeprowadzeniu spisu za pomocą urządzeń mobilnych – skanerów, pod warunkiem uprzedniego oznaczenia poszczególnych, stanowiących przedmiot spisu, składników zapasów odpowiednimi kodami; skanery stosuje się do identyfikacji i liczenia składników zapasów (nie umożliwiają one ustalania wagi



lub objętości); kolejne etapy spisu, czyli sporządzanie arkuszy oraz ustalanie różnic, również następują z użyciem oprogramowania (por. pkt 69).

- 69.** Inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury w całości wspomaganą informatycznie (pkt 68.c) przeprowadza się z zachowaniem zasad omówionych w poprzednich punktach stanowiska. Przed przystąpieniem do spisu niezbędna jest synchronizacja (uzgodnienie) danych o zapasach zapisanych w skanerach z centralną bazą danych (ewidencją księgową). Synchronizacja dotyczy symboli (indeksów) składników zapasów i jednostek miary i ewentualnie opisu ich cech i lokalizacji, jeżeli są one weryfikowane w trakcie spisu. Zapasy o kodach nieuwjętych w bazie danych skanerów lub pozbawione kodu są spisywane według ogólnych zasad na papierowym arkuszu spisowym. Przed przystąpieniem do spisu z natury konieczna jest autoryzacja członków zespołu spisowego jako użytkowników skanerów. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez skaner informacje szczegółowe o spisywanym składniku zapasów, np. jego cechy zewnętrzne, termin przydatności, położenie w magazynie. Stany i kody zapasów są automatycznie zapisywane w pamięci skanerów, przy czym zespół spisowy nie ma możliwości modyfikować tych zapisów. Po zakończeniu spisu wynik skanowania jest przekazywany do centralnego systemu informatycznego w celu sporządzenia arkuszy spisowych lub równoważnych im dokumentów. Dokumenty spisowe są podpisywane w zależności od przyjętego w systemie sposobu autoryzacji, albo elektronicznie, albo tradycyjnie, po ich wydrukowaniu.
- 70.** Dokumenty spisowe mogą być również sporządzane w formie elektronicznej, na przykład w arkuszu kalkulacyjnym, pod następującymi warunkami:
- a) zapisy uzyskują trwale czytelną postać podczas rejestrowania stanu zapasów,
  - b) możliwe jest stwierdzenie osoby, która je wprowadziła do dokumentów spisowych lub ewentualnie dokonała ich modyfikacji,
  - c) stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia odnośnych danych spisowych oraz kompletności i integralności (nienaruszalności) zapisów,
  - d) dane źródłowe są odpowiednio chronione w miejscu ich powstania; zapewniona jest ich niezmienność przez wymagany okres przechowywania dokumentacji spisowej.

## **D. Kontrola przebiegu spisu z natury i dokumentacji spisowej**

### **Kontrolerzy spisowi**

**71.** Na poprawność wyników spisu z natury wpływa właściwa kontrola jego przebiegu. Funkcję kontrolera spisowego może pełnić przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub osoba wyznaczona ze składu komisji. Rolą kontrolera spisowego jest czuwanie nad poprawnością i rzetelnością spisu przez niezapowiedziany udział w wybranych czynnościach spisowych, wrywkowe powtórzenie czynności spisowych lub wykonanie innych czynności kontrolnych. Zazwyczaj kontroler spisowy uczestniczy w pomiarze szacunkowym, rozstrzyga wątpliwości zgłaszane przez zespoły spisowe, akceptuje dokumenty rozchodu zapasów dokonywanego w czasie spisu.

### **Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów**

**72.** Jednostki, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu, umożliwiają udział biegłemu rewidentowi lub jego przedstawicielowi w spisie z natury (por. art. 66 ust. 5 ustawy). Jednostka powinna zapewnić w szczególności, aby:

- wybór podmiotu uprawnionego oraz zawarcie umowy o badanie nastąpiły przed rozpoczęciem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury,
- biegły rewident (podmiot uprawniony) został zawiadomiony o planowanych terminach przeprowadzenia spisu z natury (por. pkt 18),
- jeżeli spis z natury jest przeprowadzany w warunkach specyficznych, na przykład wymagających szczególnych uprawnień (np. odbywa się na dużych wysokościach) czy wyposażenia – biegły rewident (podmiot uprawniony) został poinformowany o tych wymaganiach.

Biegły rewident jest obserwatorem spisu z natury, nie uczestniczy aktywnie w jego przebiegu. Biegły rewident ma prawo do:

- wglądu do dokumentów spisowych i otrzymania ich kopii,
- wnioskowania o ponowne przeliczenie wybranych części zapasów (najczęściej jest to wrywkowe sprawdzenie poprawności już spisanego asortymentu),
- uzyskania odpowiedzi i wyjaśnień od członków zespołu spisowego lub innych osób uczestniczących w spisie,
- podpisania oryginalnych arkuszy spisowych jako potwierdzenia swojej obecności w czasie spisu danego składnika zapasów.

## **E. Zakończenie spisu**

- 73.** Czynności spisowe uważa się za zakończone po ujęciu w arkuszach spisowych rzeczywistych stanów wszystkich składników podlegających spisowi, a więc po zakończeniu czynności spisowych na ostatnim polu spisowym. Wypełnione arkusze spisowe podpisują wszyscy członkowie zespołu spisowego i osoba odpowiedzialna za składniki objęte spisem, co oznacza, że nie mają ona zastrzeżeń do ustaleń zawartych w arkuszach. Po tych czynnościach nie dokonuje się żadnych zmian w arkuszach spisowych.
- 74.** Po zakończeniu spisu na danym polu spisowym zespół spisowy zwraca przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczonemu członkowi komisji wszystkie wykorzystane i niewykorzystane, w tym błędnie wypełnione i anulowane (unieważnione) arkusze spisowe oraz inne dokumenty zawierające informacje o przebiegu spisu z natury. Członkowie zespołów spisowych przekazują też spostrzeżenia co do ujawnionych niedociągnięć w gospodarowaniu zapasami, niedostatecznego ich zabezpieczenia przed zniszczeniem czy zagarnięciem. Przewodniczący komisji rozlicza wydane i zwrócone arkusze spisowe oraz sprawdza kompletność i poprawność dowodów spisowych (arkuszy spisowych).

### **Inwentaryzacja ciągła**

- 75.** Wykorzystując zapis ustawy, że zapasy przechowywane na strzeżonych składowiskach i objęte ilościowo-wartościową ewidencją księgową mogą być inwentaryzowane na dowolne dni, pod warunkiem, że nastąpi to co najmniej raz w ciągu 2 lat, możliwe jest jej dokonywanie drogą inwentaryzacji ciągłej. Dodatkowymi warunkami stosowania inwentaryzacji ciągłej zapasów drogą spisu z natury jest :
- a) takie bieżące prowadzenie ilościowo-wartościowej ewidencji zapasów, która umożliwia wiarygodne ustalenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych na każdy dzień spisu;
  - b) posiadanie regulacji wewnętrznych, dotyczących inwentaryzacji ciągłej;
  - c) podział jednostki na małe pola spisowe i aktualizacja informacji o składowanych na tych polach zapasach;
  - d) posiadanie stale aktualizowanego harmonogramu spisu, który ma charakter poufny (nie powinny być znane osobie odpowiedzialnej za zapasy); terminarz ma

zapewnić objęcie spisem wszystkich zapasów z częstotliwością określoną w ustawie;

- e) przeprowadzanie terminowego i kompletnego spisu z natury zapasów zgodnie z harmonogramem.

**76.** Przeprowadzaniem inwentaryzacji ciągłej zajmuje się zazwyczaj powołana przez kierownika jednostki stała komórka inwentaryzacyjna, o uprawnieniach komisji inwentaryzacyjnej, będąca zarazem zespołem spisowym. Jej zadaniem jest:

- opracowanie i aktualizacja harmonogramu inwentaryzacji ciągłej zapasów i jego przestrzeganie,
- dokonywanie spisów z natury,
- wstępne rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i przedstawianie stosownych wniosków kierownikowi jednostki .

#### **IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**

**77.** Rozliczenie spisu z natury zapasów własnych obejmuje:

- a) wycenę poszczególnych składników zapasów objętych spisem z natury,
- b) porównanie wyników spisu z danymi ewidencji księgowej, ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia,
- d) dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowe zapasów do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury.

W przypadku zapasów obcych rozliczenie spisu z natury polega na porównaniu danych o ilości wynikających z arkuszy spisowych z danymi ewidencji pozabilansowej,

#### **A. Wycena spisu z natury**

##### **Miejsce i przedmiot wyceny**

**78.** Ustalone drogą spisu z natury stany zapasów wycenia księgowy na podstawie arkuszy spisowych przekazanych przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. Wyjątek stanowią na ogół arkusze spisu towarów i opakowań w punktach sprzedaży detalicznej, które wycenia zespół spisowy. Przed przystąpieniem do wyceny księgowy sprawdza zgodność arkuszy z wymaganiami stawianymi dowodom księgowym (art. 20-22 ustawy).

**79.** Przedmiotem wyceny jest każdy składnik zapasów będący własnością jednostki. Jeżeli jednakowy pod względem asortymentu składnik zapasów figuruje w kilku pozycjach

jednego arkusza lub w kilku arkuszach spisowych ze względu na jego składowanie w różnych miejscach na jednym lub kilku polach spisowych, sumuje się w zestawieniu zbiorczym dotyczące go dane z podaniem numerów arkuszy i pozycji, z których je przeniesiono.

- 80.** Wycena spisu z natury następuje na arkuszach spisowych co przeważnie dotyczy zapasów objętych tylko wartościową lub nieobjętych w ogóle bieżącą ewidencją księgową lub w zestawieniach zbiorczych co przeważnie dotyczy zapasów objętych bieżącą ilościową lub ilościowo-wartościową ewidencją księgową. Do zestawień zbiorczych przenosi się odrębnie każdy poszczególny asortyment zapasów wykazany w arkuszu spisowym i ewidencji księgowej podając jego wynikającą z ewidencji nazwę, jednostkę miary, cenę jednostkową, ilości oraz ilość stwierdzoną drogą spisu z natury, wartość, różnice inwentaryzacyjne (odrębnie niedobory i nadwyżki) i ich wartość. Zazwyczaj sporządza się odrębne zestawienia zbiorcze dla rodzajów zapasów (np. materiałów towarów, wyrobów gotowych), oraz osób za nie odpowiedzialnych (np. poszczególnych magazynierów). Szczególnej uwagi i wyjaśnienia wymagają te pozycje zestawienia zbiorczego, w których dane ewidencji księgowej nie mają odpowiednika w danych przeniesionych z arkuszy spisowych lub odwrotnie.

### **Ceny stosowane do wyceny spisu**

- 81.** Do wyceny składników zapasów, ustalonych drogą spisu z natury i wykazanych w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych, stosuje się w przypadku prowadzenia ewidencji księgowej zapasów:
- a) ilościowo-wartościowo (art. 17 ust. 2 pkt 1) lub tylko wartościowo (art. 17 ust. 2 pkt 3 ustawy) - takie same, jakie zastosowano w tej ewidencji, a więc ceny rzeczywiste (ustalone na poziomie nabycia, zakupu, kosztów wytworzenia) - stałe ceny ewidencyjne lub ceny sprzedaży,
  - b) wyłącznie ilościowo lub nieobjęcia zapasów bieżącą ewidencją księgową (art.17 ust. 2 odpowiednio pkt 2 i 4 ustawy) dla:
    - materiałów i towarów — ceny zakupu lub nabycia, przy zastosowaniu metody pierwsze przyszło pierwsze wyszło (FIFO), a więc zaczerpnięte z ostatnich faktur,
    - wyrobów gotowych i półproduktów - rzeczywiste lub planowane koszty wytworzenia, a w uzasadnionych przypadkach – ceny sprzedaży netto.

## **Wycena spisu**

- 82.** Wyceniając składniki zapasów, ustalone drogą spisu z natury i wykazane w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych, stosuje się jedno z dwóch rozwiązań:
- wycenia się wszystkie składniki zapasów wykazane w poszczególnych pozycjach arkuszy lub zestawień zbiorczych, stosując ceny jednostkowe, o których mowa w punkcie 81,
  - w jednostkach, które prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową można ograniczyć wycenę do stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych między ilością ze spisu a ilością w ewidencji składników, których te różnice dotyczą.

## **B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych — porównanie stanów spisu z natury i danych ewidencji księgowej**

### **Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi**

- 83.** Na podstawie wycenionych arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych księgowy porównuje wyniki spisu z natury z danymi ewidencji księgowej. Warunkiem przeprowadzenia takich porównań jest uprzednie sprawdzenie kompletności ujęcia w ewidencji księgowej dokumentów obrotów zapasami dokonanych do dnia spisu a dotyczących obrotów jakie nastąpiły w czasie spisu, a w odniesieniu do zapasów objętych bieżącą ilościową lub ilościowo – wartościową ewidencją księgową także sprawdzenie:
- tożsamości porównywanych składników zapasów na podstawie ich nazwy, numeru indeksu rzeczowego, kodu i innych oznaczeń,
  - zgodności jednostek miary danego składnika stosowanych podczas spisu i w ewidencji księgowej,
  - identyczności cen przyjętych do wyceny wyników spisu ze stosowanymi w ewidencji księgowej.

### **Technika porównań**

- 84.** Porównanie wyników spisu z natury z danymi z ewidencji księgowej przebiega różnie w zależności od metody prowadzenia ewidencji zapasów przez jednostkę.
- 85.** Jeżeli jednostka prowadzi odrębną ewidencję ilościową zapasów w magazynie i ilościowo-wartościową w księgowości lub ilościowo-wartościową w magazynie porównuje się dane o ilości i wartości poszczególnych składników zapasów pochodzące

z ewidencji księgowej z wycenionymi danymi ilościowymi wynikającymi ze spisu, ustalając - zazwyczaj w zestawieniu zbiorczym – ewentualne różnice (niedobory, nadwyżki) ilościowe i wartościowe. Można też, do zestawienia zbiorczego, do którego wpisano dane o ilości i wartości składników zapasów, wynikające z ewidencji księgowej, przenieść z arkuszy spisowych wyłącznie dane ilościowe. Porównując ilości ustalone drogą spisu z natury i wynikające z ewidencji księgowej ustala się różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wycenia je za pomocą cen stosowanych do ewidencji. Jeżeli jednostka prowadzi jedynie ilościową (w jednostkach naturalnych) ewidencję obrotów i stanów poszczególnych składników zapasów, a okresowo ustala się ich wartość, wtedy porównuje się ilości stwierdzone podczas spisu i figurujące w ewidencji, ustalając różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wykazując je w zestawieniu zbiorczym.

- 86.** Zapasy materiałów i towarów oraz stwierdzone w nich różnice inwentaryzacyjne wycenia się zazwyczaj za pomocą cen wynikających z ostatnich faktur, a więc stosując metodę pierwsze przyszło pierwsze wyszło (FIFO). Zapasy wyrobów gotowych i półproduktów objętych bieżącą ewidencją ilościową i stwierdzone w nich różnice inwentaryzacyjne wycenia się po rzeczywistych lub planowanych kosztach wytworzenia lub w cenach sprzedaży netto.
- 87.** Jeżeli jednostka prowadzi tylko wartościową ewidencję towarów i opakowań w przekroju punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania – łączną wartość zapasu wynikającą z podsumowania arkuszy spisowych porównuje się z danymi ewidencji. Nie ustala się w których składnikach zapasów powstały różnice inwentaryzacyjne. (Przykład 4).

**Przykład 4. (Spis z natury w jednostkach prowadzących wyłącznie wartościową ewidencję towarów)**  
*Jednostka prowadzi sprzedaż detaliczną w sieci kiosków, oferujących szeroki asortyment towarów o przeważnie niskiej wartości jednostkowej (prasa, zeszyty, długopisy, napoje, gumy do żucia, drobne kosmetyki itp.) Zgodnie z art.17 ust.2 pkt 3 ustawy, ewidencja obrotów i stanów towarów jest prowadzona wyłącznie wartościowo. Nabyte towary są przyjmowane do centralnego magazynu jednostki po cenach ewidencyjnych ustalonych za poziomie cen sprzedaży brutto (z rozliczeniem odchyleń od cen ewidencyjnych), a następnie - rozchodowane do poszczególnych kiosków. Ewidencja zapasów przekazanych do poszczególnych punktów sprzedaży następuje w cenach ewidencyjnych, którymi są ceny sprzedaży brutto.*

*W grudniu otwarto nowy punkt sprzedaży, do którego przekazano z centralnego magazynu 3 partie towarów:*

2 grudnia - towary o łącznej wartości ewidencyjnej	120 000zł
12 grudnia - towary o łącznej wartości ewidencyjnej	35 000 zł
21 grudnia - towary o łącznej wartości ewidencyjnej	12 000 zł
<b>Razem</b>	<b>167 000 zł</b>

Jak wynika z raportów z kasy fiskalnej w grudniu przychody (brutto) ze sprzedaży w kiosku wyniosły 129 000 zł. Ponieważ ewidencja zapasów w kiosku jest prowadzona według cen sprzedaży brutto, wartość sprzedaży jest tożsama z wartością ewidencyjną rozchodu. Tym samym zapas towarów w kiosku na koniec grudnia według ewidencji księgowej wynosił 38 000 zł (167 000 zł – 129 000 zł).

Na podstawie spisu wszystkich znajdujących się w kiosku towarów i ich wyceny w cenach sprzedaży brutto ustalono łączną ich wartość na kwotę 37 924 zł. Różnica między wartością spisanych towarów a wartością ewidencyjną stanu towarów w kiosku stanowi niedobór w kwocie 76 zł (37 924 zł – 38 000,00 zł). Ustalenie niedoboru w przedstawiony sposób nie wymaga wskazania, których towarów on dotyczy.

W zależności od zasad przyjętych przez daną jednostkę, niedobór będzie wymagał bardziej lub mniej szczegółowego wyjaśnienia albo zostanie potraktowany jako niedobór (ubytek) w granicach ryzyka prowadzenia działalności. Przykładowo, jeżeli w jednostce za dopuszczalny jest uznawany niedobór (ubytek) nieprzekraczający 0,1% obrotu, tj. 129 zł (129 000 zł x 0,1%), ujawniony niedobór na kwotę 76 zł zostanie uznany za niedobór (ubytek) w granicach ryzyka.

**88.** Nie następuje porównanie wyników spisu ze stanami ewidencyjnymi w przypadku zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, o których mowa w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy. W tym przypadku w księgach rachunkowych ujmuje się stany, wynikające z wycenionych arkuszy spisowych.

**Przykład 5. (Spis z natury zapasów odnoszonych w koszty w momencie zakupu)**

Prowadząca działalność remontową spółka jawna "Jasność" odnosi zakup materiałów bezpośrednio w ciężar kosztów rodzajowych. Wycena zapasu tych materiałów i związana z tym korekta kosztów następuje na koniec roku. Na początku roku zapas materiałów, ustalony na podstawie spisu przeprowadzonego na dzień kończący poprzedni rok obrotowy, był następujący:

1) farba olejna biała	100 kg po 2 zł/ kg	= 200 zł
2) farba olejna żółta	200 kg po 1,8 zł/ kg	= 360 zł
3) Razem		= 560 zł

W bieżącym roku miały miejsce następujące operacje gospodarcze (w przykładzie pominięto VAT):

- Otrzymano fakturę za materiał od dostawcy X z dnia 8.02.br.:
  - farba olejna czerwona 120 kg po 3,2 zł/ kg = 384,00 zł
  - farba olejna biała 60 kg po 2,2 zł/ kg = 132,00 zł
- Otrzymano fakturę za materiały od dostawcy Y z dnia 12.07.br.:
  - farba olejna biała 120 kg po 2,1 zł/ kg = 252,00 zł
  - farba olejna żółta 70 kg po 2 zł/ kg = 140,00 zł
  - farba olejna czerwona 100 kg po 3,1 zł/ kg = 310,00 zł
- Na koniec roku na podstawie spisu z natury ustalono następujące stany ilościowe materiałów (wystawiono PK w celu korekty zapasu materiałów i kosztów zużycia materiałów):
  - farba olejna biała 150 kg
  - farba olejna żółta 100 kg
  - farba olejna czerwona 40 kg



Wycena spisu z natury (jednostka stosuje zasadę "pierwsze przyszło – pierwsze wyszło", ponieważ ustalenie odpowiednich cen jednostkowych jest najprostsze na podstawie ostatnich dokumentów zakupu):

a) farba olejna biała	= 120 kg x 2,1 zł/kg + 30 kg x 2,2 zł/kg	= 318 zł
b) farba olejna żółta	= 70 kg x 2 zł/kg + 30 kg x 1,8 zł/kg	= 194 zł
c) farba olejna czerwona	= 40 kg x 3,1 zł/kg	= 124 zł
d) razem		= 636 zł

Zmiana stanu zapasów materiałów (stan końcowy – stan początkowy)

= 636 zł – 560 zł = 76 zł.

Ewidencja operacji gospodarczych:

Materiały	Rozrachunki z dostawcami	Zużycie materiałów i energii
BO <sup>2</sup> ) 560	516 (1)	1) 516
3) 76	702 (2)	2) 702
		76 (3)

**Przykład 6. (Spis z natury zapasów odnoszonych w koszty w momencie zakupu)**

Jednostka handlowa na własne potrzeby wytwarza indywidualne opakowania ozdobne.

W opisie zasad (polityki) rachunkowości przyjęła, między innymi, następujące założenia:

- 1) koszty działalności operacyjnej są ewidencjonowane wyłącznie według rodzaju,
- 2) jednostka nie prowadzi szczegółowej ewidencji zapasów,
- 3) koszty związane z wytworzeniem opakowań (materiały) są odnoszone w koszty po ich poniesieniu,
- 4) na koniec roku opakowania są wyceniane w cenach sprzedaży netto takiego samego lub podobnego asortymentu, pomniejszonych o zysk przeciętnie osiągniany przy sprzedaży (por. pkt. 1.5.-1.7. stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ustalenia kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów).

Na koniec roku spisano z natury następujące wyroby gotowe:

- karton w gwiazdki: 200 sztuk,
- karton w serduszka: 100 sztuk.

Ceny sprzedaży wyrobów wynoszą odpowiednio 20 zł i 10 zł plus 23% VAT. Przeciętnie osiągniany zysk brutto ze sprzedaży, według danych rachunku zysku i strat za rok ubiegły wynosił 15%. W związku z tym jednostkowa cena sprzedaży netto wynosi:

- karton w gwiazdki: 20 zł /szt. – 20 zł x 15% : 100 % = 17 zł/szt.,
- karton w serduszka: 10 zł/szt. – 10 zł x 15% : 100 % = 8,5 zł/szt.

Wartość spisu z natury wynosi w cenach sprzedaży netto wynosi:

- karton w gwiazdki: 200 sztuk x 17 zł/szt. = 3 400 zł,
- karton w serduszka: 100 sztuk x 8,5 zł /szt. = 850 zł,
- razem 4 250 zł.

**89.** W razie informatycznego wspomaganie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, (por. pkt 68-70) na podstawie informacji odczytywanych lub wprowadzanych do systemu informatycznego jest tworzona baza danych o spisanych zapasach, zawierająca co najmniej elementy wykazywane w arkuszach spisowych. Powstała baza danych wymaga

<sup>2</sup> Alternatywnym rozwiązaniem jest odnoszenie BO zapasów w całości w koszty na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych kolejnego roku obrotowego, co powoduje występowanie salda na kontach zapasów tylko na dzień bilansowy. Wybór tego rozwiązania powoduje, że korekta kosztów może być wyłącznie *in minus* (w przykładzie byłaby to kwota 636 zł.)

zabezpieczenia w sposób uniemożliwiający jakąkolwiek zmianę rezultatów spisu. Na podstawie utworzonej bazy danych są tworzone zestawienia końcowe (wydruki lub tabele w formie elektronicznej) zawierające dane ustalone przez jednostkę. W zależności od stopnia złożoności użytkowanego informatycznego systemu inwentaryzacyjnego zestawienia końcowe mogą zawierać:

- a) podstawowe informacje o spisanych składnikach zapasów podawane w arkuszach spisowych, natomiast kolejne czynności, związane z wyceną, ustaleniem różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczeniem przebiegają w identyczny sposób, jak przy spisie rozliczonym tradycyjnie,
- b) pochodzące z informatycznego systemu inwentaryzacyjnego dane o stanach ewidencyjnych zapasów (nie dostępne w trakcie spisu dla członków zespołu spisowego, lecz dostępne w momencie przetwarzania zebranych danych) i zestawienia zbiorcze zawierają ilościowe różnice (niedobory i nadwyżki), które podlegają wycenie, wyjaśnieniu i rozliczeniu,
- c) w razie zintegrowania informatycznego systemu inwentaryzacyjnego z ewidencją księgową zapasów także w zakresie wyceny, zestawienia końcowe mogą też zawierać dane wartościowe (wartości zapasów oraz wartość różnic inwentaryzacyjnych).

Komisja inwentaryzacyjna może zaproponować sposób rozliczenia różnic, o których mowa w pkt. b) i c), przekazując księgowemu zestawienie końcowe (zbiorcze) spisanych zapasów i ich stanów wynikających z systemu informatycznego. Przed tym członkowie komisji inwentaryzacyjnej oceniają poprawność zestawień końcowych: na przykład analizują wyrywkowo najbardziej istotne lub najtrudniejsze do spisania pozycje zapasów. Wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych oraz ich ostateczne rozliczenie następuje według ogólnych zasad (por. dalej).

### **C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych<sup>3</sup>**

#### **Ustalenie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych**

**90.** Ujawnione w rezultacie porównania danych księgowej ewidencji zapasów z wynikami spisu różnice inwentaryzacyjne, pogrupowane według rodzajów zapasów i osób za nie

---

<sup>3</sup> Jak już o tym była mowa w przypadku zapasów nie objętych bieżącą ewidencją księgową na podstawie wycenionych arkuszy spisowych następuje korekta kosztów o wartość pozostałości na dzień bilansowy materiałów, towarów oraz wyrobów gotowych

odpowiedzialnych<sup>4</sup> księgowy przenosi z arkuszy spisowych lub zestawienia zbiorczego do zestawienia (protokołu) różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i zestawienia różnic jakościowych (szkody). Księgowy przekazuje sprawdzone i kompletne zestawienia zbiorcze albo zestawienia (protokoły) różnic przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej w celu określenia przyczyn powstania różnic i zaproponowania sposobu ich rozliczenia.

### **Różnice inwentaryzacyjne**

- 91.** Różnice inwentaryzacyjne mogą mieć charakter niedoborów, dzielonych na pozorne i usprawiedliwione (uzasadnione) i nieusprawiedliwione (nieuzasadnione), podobnie traktowanych szkód, spowodowanych utratą przydatności gospodarczej danego składnika zapasów oraz nadwyżek.
- 92.** W celu ustalenia przyczyn powstania ujawnionych różnic inwentaryzacyjnych komisja inwentaryzacyjna:
- a) przeprowadza rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za zapasy i sporządza z ich przebiegu protokół, a także uzyskuje od osoby odpowiedzialnej pisemne wyjaśnienie przyczyn różnicy,
  - b) zbiera od innych pracowników dodatkowe informacje o przyczynach różnic,
  - c) korzysta z danych zawartych w dowodach źródłowych i ewidencji księgowej, zlecając w razie potrzeby ich sprawdzenie,
  - d) decyduje o ponownym przeprowadzeniu określonego fragmentu spisu z natury bądź powtórzeniu go na danym polu spisowym w całości w razie trudności ustalenia przyczyn, stwierdzenia uchybień w jego przebiegu, zastrzeżeń co do poprawności i obiektywizmu ustaleń, a także w przypadku odmowy podpisania arkusza spisowego przez osobę odpowiedzialną z jednoczesnym wskazaniem przekonywujących powodów tej odmowy.

Na ich podstawie komisja inwentaryzacyjna, odrębnie dla każdej pozycji różnic, ustala jej przyczynę i odpowiednio do niej proponuje określony sposób rozliczenia. Wyniki rozpatrzenia każdej różnicy komisja inwentaryzacyjna ujmuje w protokole z weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych, zawierającym wnioski co do sposobu ich rozliczenia wraz z ich uzasadnieniem. Protokół jest przekazywany kierownikowi jednostki (por. pkt 102)

---

<sup>4</sup> Wyłącznie według osób odpowiedzialnych, jeżeli jest prowadzona tylko wartościowa ewidencja zapasów.

## Różnice pozorne

**93.** Rozpatrując przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych, komisja inwentaryzacyjna w pierwszej kolejności ustala, czy różnice te nie są pozorne. Różnice pozorne, zarówno niedobory, jak i nadwyżki, mogą powstać wskutek błędów i pomyłek w dokumentach księgowych lub w ewidencji księgowej, a także błędów popełnionych podczas czynności spisowych, na przykład wskutek pominięcia albo podwójnego ujęcia jakiegoś składnika bądź błędu w pomiarze. Różnica pozorna może też wynikać z pomyłki przy wycenie wyników spisu.

Szczególny rodzaj różnic pozornych stanowią zapasy znajdujące się poza jednostką, którego to faktu nie odnotowano w ewidencji księgowej.

### **Przykład 7. (Różnice pozorne)**

*W toku inwentaryzacji produktów gotowych w fabryce zabawek ustalono następujące stany zestawów Mini (jednostkowa cena ewidencyjna 30 zł):*

- ilość według spisu: 50 sztuk,
- ilość według ewidencji księgowej: 10 sztuk,
- różnica przed weryfikacją nadwyżka 40 sztuk.

*Podczas szczegółowej analizy obrotów magazynowych ustalono, że zestaw Mini był niekiedy mylnie ewidencjonowany jako zestaw Mili. Dane dotyczące zestawu Mili (jednostkowa cena ewidencyjna 30 zł) są następujące:*

- ilość według spisu: 20 sztuk,
- ilość według ewidencji księgowej: 40 sztuk,
- różnica przed weryfikacją niedobór 20 sztuk.

*Wobec stwierdzenia, że obie nazwy dotyczą tego samego wyrobu, ustalono ostatecznie następujące stany zestawu Mini:*

- ilość według spisu 70 sztuk (50+20),
- ilość według ewidencji księgowej 50 sztuk (10+40),
- różnica po weryfikacji nadwyżka 20 sztuk (70 - 50).

*Porównując dokumenty obrotu magazynowego wskazane jako ostatnie na dzień spisu i faktycznie zaksięgowane, ustalono, iż w ewidencji księgowej nie został uwzględniony dowód PW, dokumentujący przyjęcie z produkcji do magazynu 25 sztuk zestawu Mini w dniu spisu, ale przed jego rozpoczęciem. Przychód ten zaksięgowano pod datą przypadającą po spisie. Po uzupełnieniu ewidencji księgowej, stan księgowy zestawu Mini wynosi 75 sztuk (50+25). Oznacza to, że do wyjaśnienia pozostaje niedobór 5 sztuk (70 - 75) tego wyrobu na kwotę 150 zł (5 sztuk x 30 zł/szt.).*

**94.** Dla składników zapasów, których stan określa się za pomocą pomiaru szacunkowego (por. pkt. 52-55) i składników o określonych cechach fizykochemicznych (np. podatnych na wilgoć) jednostki mogą wyznaczyć dopuszczalne granice różnic inwentaryzacyjnych niewymagających wyjaśnienia (różnice nieistotne). Przykładowo, w przypadku surowca drzewnego (belek, desek) za nieistotne uznaje się rozbieżności między stanem ustalonym drogą spisu z natury a stanem wynikającym z ewidencji księgowej mieszczące się w

przedziale procentowym ustalonym dla tej grupy zapasów. Jeżeli rozbieżność mieści się w wyznaczonych granicach tolerancji, wówczas stan ewidencyjny uznaje się za prawidłowy (zgodny z rzeczywistością), a rozbieżność za niebyłą i nie wykazuje się jej, ani nie rozlicza.

## **Niedobory**

**95.** Do niedoborów usprawiedliwionych (uzasadnionych), powstałych z przyczyn niezależnych od osób odpowiedzialnych, zalicza się w szczególności:

- a) ubytki naturalne, które wynikają z cech zapasów lub procesów fizykochemicznych, jak: wysychanie, ulatnianie, parowanie, wykruszanie, stłuczka lub inne zjawiska o podobnym charakterze, przy czym powinny się one mieścić w granicach norm ubytków naturalnych określonych we właściwych przepisach, np. w rozporządzeniu Ministra Finansów z 24.02.2009 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych (Dz.U. nr 32 poz. 242) lub norm przyjętych zwyczajowo, określanych przez kierownika jednostki; podobnie traktuje się niedobory powstałe przy kompletacji dostaw i sprzedaży np. w sklepach, zwłaszcza samoobsługowych obciążają one koszty działalności operacyjnej,
- b) przekraczające normy ubytki usprawiedliwione; obciążają one koszty działalności operacyjnej,
- c) niedobory spowodowane niedokładnością urządzeń pomiarowych stosowanych do pomiaru przychodów lub rozchodów zapasów, jeżeli mieszczą się w granicach tolerancji są zaliczane do kosztów działalności operacyjnej,
- d) niedobory spowodowane mniejszym przychodem od zafakturowanego czego nie dało się ujawnić przy odbiorze,
- e) niedobory wynikające z pomyłkowej zamiany podobnych składników zapasów, w związku z czym istnieje możliwość kompensaty ich nadwyżką albo zaliczenia do kosztów działalności operacyjnej, jeżeli nie ma możliwości kompensaty,
- f) niedobory spowodowane zdarzeniami losowymi, takimi jak: pożar powódź, wichura, zalanie, kradzież; obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

**96.** Niedobory powstałe wskutek zaniedbań, nadużyć, braku właściwego zabezpieczenia, ochrony, niewłaściwych warunków składowania można podzielić na:

- a) niedobory bezsporne, kiedy osoba uznana za winną wyraża zgodę na ich pokrycie; są one odnoszone w ciężar rozrachunków z pracownikami,

- b) niedobory sporne, jeżeli osoba uznana za winną nie wyraża zgody na ich pokrycie; kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy dany niedobór zostanie zaliczony do:
- niedoborów dochodzonych – roszczenie wobec osoby uznanej za winną o zwrot szkody w wysokości poniesionej straty zostaje skierowane na drogę postępowania sądowego; powstają roszczenia sporne, od których dokonuje się odpisów aktualizujących,
  - niedoborów niedochodzonych, co oznacza, że kierownik jednostki rezygnuje z wystąpienia na drogę sądową, godząc się z poniesieniem straty lub stosując wobec osoby winnej sankcje przewidziane w wewnętrznym regulaminie (upomnienie, pozbawienie premii, odwołanie z funkcji, wypowiedzenie); obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

### **Różnice jakościowe (szkody)**

- 97.** Charakter podobny do niedoborów mają szkody spowodowane pełną lub częściową utratą przez składnik zapasów pierwotnej wartości użytkowej lub handlowej wskutek oddziaływania czynników natury:
- fizycznej (utrata cech użytkowych wskutek uszkodzeń, zniszczeń, przeterminowania) lub/i
  - ekonomicznej (zmiany mody, postęp techniczno-technologiczny).
- 98.** Szkody rozlicza się jak niedobory. Szkody ustala się i rozlicza na podstawie uwag zamieszczonych w arkuszach spisowych bądź na podstawie odrębnych protokołów z zachowaniem następującej procedury:
- a) sporządza się według asortymentów, na wzorce zestawienia zbiorczego zestawienia różnic jakościowych z podziałem na rodzaje zapasów, osoby odpowiedzialne za określone składniki zapasów o ograniczonej przydatności gospodarczej z jednoczesnym wskazaniem miejsca, w którym się one znajdują; wykazane w zestawieniu składniki zapasów o ograniczonej przydatności są wyceniane przez księgowego po cenach stosowanych w ewidencji księgowej,
  - b) zestawienie różnic jakościowych przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazuje kompetentnym osobom z zaleceniem weryfikacji stanu jakościowego składników zapasów wykazanych w zestawieniu i ustalenia za nie cen sprzedaży netto (ceny te mogą też być ustalone podczas spisu); uznaje się, że zapasy przeznaczone do zniszczenia mają zerową wartość.

- c) po ustaleniu różnic między wartością zapasów o ograniczonej przydatności gospodarczej według cen stosowanych w ewidencji księgowej a cen możliwych do uzyskania za nie, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej (wraz z protokołem o którym mowa w punkcie 102) przekazuje - zestawienie różnic jakościowych - do akceptacji kierownika jednostki do księgowości,
- d) zaakceptowane przez kierownika jednostki zestawienie różnic jednostkowych otrzymuje księgowy w celu wyksięgowania różnic wartości. Składniki zapasów o ograniczonej przydatności wykazuje się w ewidencji księgowej odrębnie.

**Przykład 8. (Wykorzystanie spisu z natury do aktualizacji wartości zapasów)**

Podczas inwentaryzacji drogą spisu z natury materiałów przeznaczonych do produkcji ustalono, że ze względu na zmieniony profil produkcji część z nich jest nieprzydatna i powinna być przeznaczona do sprzedaży. Nieprzydatny okazał się materiał X w ilości 150 sztuk i materiał Y w ilości 20 sztuk. Ujęto je w odrębnym arkuszu inwentaryzacyjnym i wraz z pozostałymi dokumentami przekazano księgowemu, gdzie w ramach czynności rozliczeniowych ustalono, że jednostkowe ceny ewidencyjne materiałów uznanych za jnieprzydatne są następujące:

- a) cena materiału X – 15 zł/szt.,
- b) cena materiału Y – 100 zł/szt..

Podczas kolejnych czynności ustalono, że możliwe do uzyskania ceny sprzedaży netto tych materiałów wynoszą:

- a) materiału X – 11 zł/szt.
- b) materiału Y – 85 zł/szt.

Wycenę nieprzydatnych i przeznaczonych do sprzedaży materiałów przedstawia tabela:

<i><b>Materiał</b></i>	<i><b>Ilość szt.</b></i>	<i><b>Cena ewidencyjna</b></i>	<i><b>Wartość w ewidencji księgowej</b></i>	<i><b>Cena sprzedaży netto</b></i>	<i><b>Wartość ogółem możliwa do uzyskania ze sprzedaży</b></i>	<i><b>Różnice (niedobór)</b></i>
<i><b>X</b></i>	<i><b>150</b></i>	<i><b>15,-</b></i>	<i><b>2 250,-</b></i>	<i><b>11,-</b></i>	<i><b>1 650,-</b></i>	<i><b>600,-</b></i>
<i><b>Y</b></i>	<i><b>20</b></i>	<i><b>100,-</b></i>	<i><b>2 000,-</b></i>	<i><b>85,-</b></i>	<i><b>1 700,-</b></i>	<i><b>300,-</b></i>
<i><b>Razem</b></i>			<i><b>4 250,-</b></i>		<i><b>3 350,-</b></i>	<i><b>900,-</b></i>

**Nadwyżki**

**99.** Ujawnione podczas spisu nadwyżki mogą:

- a) wynikać z niedokładności urządzeń pomiarowych, mieszcząc się w granicach dopuszczalnego błędu; zmniejszają one koszty działalności operacyjnej,
- b) być spowodowane pomyłkową zamianą podobnych składników zapasów; w takim przypadku jest możliwa kompensata nimi niedoboru albo zaliczenia ich do wyników z działalności operacyjnej,

- c) powstać wskutek nieudokumentowanych zwrotów z produkcji lub dostaw wyższych od zadeklarowanych w fakturze dla pokrycia ewentualnych strat w transporcie; jeżeli takich strat nie będzie, zaistniałe nadwyżki zmniejszają cenę jednostkową lub są ujmowane jako pozostałe przychody operacyjne,
- d) należeć do pozostałych nadwyżek, których przyczyn nie udało się jednoznacznie ustalić; są wówczas zaliczane do pozostałych przychodów operacyjnych.

## **Kompensata**

**100.** Komisja inwentaryzacyjna, uwzględniając wyjaśnienia osoby odpowiedzialnej, może zaproponować rozliczenie nadwyżki jako kompensatę niezawinionego niedoboru (por. pkt 95.e), jeżeli są spełnione jednocześnie następujące warunki:

- a) niedobór i nadwyżka dotyczą podobnych asortymentów zapasów albo znajdują się w podobnych opakowaniach, co pozwala sądzić, że nastąpiła pomyłka przy ich wydawaniu lub przyjmowaniu,
- b) niedobór i nadwyżka dotyczą zapasów powierzonych tej samej osobie odpowiedzialnej,
- c) niedobór i nadwyżka zapasów zostały stwierdzone podczas tego samego spisu z natury.

**101.** Przy ustalaniu wysokości podlegającej kompensacie kwoty stosuje się zasadę mniejszej ilości i niższej ceny. Oznacza to, że w przypadku, gdy niedobór i nadwyżka różnią się co do ilości, wielkość niedoboru albo nadwyżki ustala się, biorąc pod uwagę mniejszą ilość. Jeżeli kompensowane składniki mają różne ceny, do wyceny kompensaty przyjmuje się cenę tego składnika, która jest niższa.

### ***Przykład 9. (Kompensata niedoborów i nadwyżek)***

*W wyniku spisu z natury ujawniono w magazynie nadwyżkę 10 kg śrub z łebkiem płaskim o średnicy 5 mm o cenie 14 zł/kg (140 zł) i niedobór 8 kg śrub z łebkiem płaskim o średnicy 6 mm w cenie 18 zł/kg (144 zł). Komisja inwentaryzacyjna podczas postępowania wyjaśniającego uznała za wiarygodne wyjaśnienie osoby odpowiedzialnej, że przyczyną różnic są prawdopodobne pomyłki przy wydawaniu śrub. Okoliczności te uzasadniają kompensatę niedoboru nadwyżką. Wobec różnic ilości i ceny śrub ustalono kwotę kompensaty, stosując zasadę mniejszej ilości i niższej ceny:*

- *mniejszy był niedobór – 8 kg,*
- *niższa cena – 14 zł/kg,*
- *kwota kompensaty: 8 kg x 14 zł/kg = 112 zł.*

*Po dokonaniu kompensaty, pozostałość nierozliczonej nadwyżki 28 zł (140 zł – 112 zł) zostanie ujęta w pozostałych przychodach operacyjnych, a nierozliczona część niedoboru 32 zł (144 zł – 112 zł) obciąży pozostałe koszty operacyjne.*



## **Protokół końcowy**

- 102.** Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych ( w tym jakościowych por. pkt 98) komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół z weryfikacji (wniosek w sprawie rozliczenia) różnic inwentaryzacyjnych, zawierający umotywowane propozycje komisji co do sposobu rozliczenia każdej różnicy inwentaryzacyjnej i przedstawia go kierownikowi jednostki. Do protokołu dołącza się zestawienie różnic inwentaryzacyjnych lub zestawienie zbiorcze. Kierownik jednostki zatwierdza wnioski komisji wprowadzając uprzednio ewentualne zmiany, po zapoznaniu się z opinią księgowego, a w razie potrzeby także - radcy prawnego.
- 103.** Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu z weryfikacji różnic księgowy rozlicza je w księgach rachunkowych, pod datą spisu, nie późniejszą niż ostatni dzień roku obrotowego, którego dotyczył spis z natury (art. 12, ust. 2 ustawy).
- 104.** Jeżeli w toku postępowania weryfikacyjnego komisja uzna, że którakolwiek różnica inwentaryzacyjna powstała wskutek przestępstwa (kradzież, fałszerstwo), przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej występuje do kierownika jednostki z pisemnym wnioskiem o powiadomienie organów ścigania.

## **Zakończeniem prac komisji inwentaryzacyjnej**

- 105.** Dobrą praktyką jest przedstawienie, kierownikowi jednostki przez komisję inwentaryzacyjną ,zarówno powołaną do wykonania określonego zadania, jak i stałą, podsumowania wyników inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Zawiera ono krótkie sprawozdanie z przebiegu spisu i jego wyników, spostrzeżenia i uwagi, dotyczące sposobu przechowywania zapasów, ich jakości, bezpieczeństwa, a także wnioski co do usprawnienia gospodarki magazynowej, organizacji spisu w przyszłości i koniecznych uzupełnień lub zmian instrukcji.

## **D. Archiwizacja dokumentów inwentaryzacyjnych**

- 106.** Dokumenty inwentaryzacyjne (zarządzenie, arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze itp.) przechowuje się w jednostce lub poza nią, w podmiocie świadczącym usługi przechowywania dokumentów, z zachowaniem zasad określonych w rozdz. 8 ustawy, przez lat 5 od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dotyczył spis z natury.

**107.** Treść dokumentów inwentaryzacyjnych może być, zgodnie z art. 73 ust. 2 ustawy, przeniesiona na informatyczne nośniki danych, jeżeli pozwala zachować trwale ich zawartość przez cały okres przechowywania, umożliwiając ich odtworzenie w postaci wydruku.

