

# Ściąga dla Księgowych

20.09.2019 r.

## INWENTARYZACJA 2019

### procedury, terminy i rozliczenie

#### CEL INWENTARYZACJI

Zagadnienie inwentaryzacji zostało uregulowane w rozdziale 3 ustawy o rachunkowości pt. „Inwentaryzacja” (por. art. 26-27 tej ustawy).

Zarówno podczas przygotowania do inwentaryzacji, jak i w jej trakcie, jednostki mogą korzystać ze wskazówek określonych w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 55). Zawarto tam wyjaśnienia dotyczące problemów merytorycznych i organizacyjnych, powstających przy przeprowadzaniu inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów. Stanowisko przedstawia również dobre praktyki oraz wskazówki sprzyjające prawidłowej i sprawnej inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury.

Zgodnie ze Stanowiskiem, celem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury 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.

#### ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA INWENTARYZACJE

§

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Co istotne, 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 zewnętrznym, o których mowa w art. 11 ust. 2 ww. ustawy.

Więcej pomocnych narzędzi na [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl)

## PROCEDURY ORGANIZACYJNE

W zakres obowiązków kierownika jednostki wchodzi między innymi: powołanie komisji inwentaryzacyjnej i wyznaczenie jej przewodniczącego, wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji (w tym terminy inwentaryzacji), powiadomienie biegłego rewidenta o tych terminach, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega badaniu, nadzór nad przebiegiem spisu i rozliczeniem jego wyników.

Przepisy wydane przez kierownika jednostki (czyli regulacje wewnętrzne) mogą mieć charakter dokumentów bieżących i stałych. Do pierwszych z nich (wydawanych każdorazowo przed rozpoczęciem inwentaryzacji) zalicza się w szczególności, zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji i harmonogram spisu z natury. Natomiast regulacje stałe (przykładowo instrukcje inwentaryzacyjne czy plan sytuacyjny jednostki) dotyczą zagadnień typowych, powtarzających się corocznie. Podlegają one okresowej aktualizacji.

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

Przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury obejmuje:

- a) **ściśle (jednoznaczne) określenie** w zarządzeniu kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów w drodze spisu z natury **przedmiotu, daty i czasu trwania spisu**,
- b) **wyznaczenie** przez komisję inwentaryzacyjną **pól spisowych** i upewnienie się, że są wyposażone w zalegalizowane urządzenia pomiarowe,
- c) **określenie**, na mocy decyzji kierownika jednostki, **wykonawców czynności spisowych** (pracownicy czy podmiot zewnętrzny); członków zespołów spisowych, w zakresie sposobu wykonania czynności spisowych, wskazanie obowiązków z tym związanych, przeprowadzenie odpowiednich symulacji,
- d) **zapewnienie wyposażenia spisujących** w urządzenia pomiarowe, odzież ochronną, arkusze spisowe, przybory piśmienne itp.,
- e) **zapewnienie** przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej **nadzoru nad poprawnym przebiegiem spisu i jego terminową realizacją**.

Ponadto dla ułatwienia spisu kierownik w zarządzeniu w sprawie inwentaryzacji zobowiązuje zazwyczaj osoby odpowiedzialne do przygotowania zapasów znajdujących się na danym polu spisowym.

Dodajmy, że kierownik jednostki może zlecić przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Nie zwalnia go to jednak od odpowiedzialności w tym zakresie, a w szczególności od stworzenia warunków umożliwiających poprawne przeprowadzenie i rozliczenie wyników spisu.

## TERMINY INWENTARYZACJI

Co do zasady, podstawowym terminem spisu z natury zapasów jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Jednak w odniesieniu do określonych grup składników ustawa dopuszcza przeprowadzenie inwentaryzacji w terminie od 1 października do 15 stycznia następnego roku lub w dowolnym momencie w okresie roku, dwóch lub czterech lat (por. art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

W praktyce termin (datę) spisu z natury zapasów wybiera się, mając na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z bieżącą ewidencją księgową. Dla większości zapasów taką datą jest ostatni dzień miesiąca.

Jak wynika z art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.

#### **Prace inwentaryzacyjne wykonywane od 1 października do 15 stycznia roku następnego**

Zgodnie z art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości, termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli rozpoczęto ją nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego (w jednostkach, których dzień bilansowy przypada na 31 grudnia – będzie to 1 października), a zakończono do 15 dnia następnego roku, i dotyczyła ona:

##### **– inwentaryzowanych drogą spisu z natury:**

- rzeczowych składników aktywów obrotowych znajdujących się na terenie niestrzeżonym lub znajdujących się na terenie strzeżonym, lecz nieobjętych ewidencją ilościowo-wartościową,
- środków trwałych znajdujących się na terenie niestrzeżonym – z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości,
- maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie znajdujących się na terenie niestrzeżonym,
- składników aktywów, będących własnością innych jednostek, powierzonych do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania; należy pamiętać, aby o wynikach spisu powiadomić właścicieli tych składników; obowiązek inwentaryzacji obcych aktywów nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania;

##### **– inwentaryzowanych drogą uzyskania potwierdzenia salda:**

- należności, w tym udzielonych pożyczek (z wyjątkiem inwentaryzowanych w drodze weryfikacji),
- powierzonych kontrahentom własnych składników aktywów.

Stan ustalony drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda przed ostatnim dniem roku obrotowego podlega korekcie o przychody (korekta in plus) i rozchody (korekta in minus), jakie nastąpiły między przeprowadzoną na określony dzień inwentaryzacją w drodze spisu z natury lub potwierdzenia salda a datą, na którą ustalono stan zapasów według ksiąg rachunkowych. Stan, ustalony drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda po ostatnim dniu roku obrotowego do 15 dnia miesiąca kolejnego roku obrotowego, podlega natomiast 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. Stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.

#### **Prace inwentaryzacyjne wykonywane wyłącznie na ostatni dzień roku obrotowego**

W myśl art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzację:

##### **– drogą spisu z natury:**

- aktywa pieniężne, czyli krajowe środki płatnicze, waluty obce i dewizy (z wyjątkiem gromadzonych na rachunkach bankowych),
- papiery wartościowe w postaci materialnej,
- produkty w toku produkcji,
- materiały, towary i produkty gotowe, określone w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, których wartość odnosi się w koszty na dzień ich zakupu lub w momencie ich wytworzenia;



– **drogą potwierdzenia sald:**

- aktywa finansowe zgromadzone na rachunkach bankowych lub przechowywane przez inne jednostki,
- papiery wartościowe w formie zdematerializowanej;

– **drogą weryfikacji:**

- środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony,
- grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego),
- należności sporne i wątpliwe, a w bankach również należności zagrożone,
- należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,
- należności i zobowiązania z tytułów publicznoprawnych,
- inne aktywa i pasywa, których zinventaryzowanie w drodze spisu z natury lub uzgodnienia sald z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe, w tym m.in.: środki trwałe w budowie, z wyjątkiem maszyn i urządzeń, towary w drodze, wartości niematerialne i prawne, inwestycje zaliczone do finansowych aktywów trwałych, rozliczenia międzyokresowe przychodów i kosztów, kapitały (fundusze) własne, rezerwy i odpisy aktualizujące, fundusze specjalne, aktywa i pasywa ewidencjonowane pozabilansowo.

**Prace inwentaryzacyjne wykonywane na dowolny moment w drodze spisu z natury:**

– **raz w roku (w dowolnym momencie danego roku obrotowego):**

- zapasy towarów i materiałów (opakowań) objęte ewidencją wartościową w punktach obrotu detalicznego jednostki,

– **zapasy drewna w jednostkach prowadzących gospodarkę leśną;**

- raz w ciągu dwóch lat (w dowolnym momencie w ciągu dwóch lat):
- znajdujące się w strzeżonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów;

– **raz w ciągu czterech lat (w dowolnym momencie roku):**

- nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujące się na terenie strzeżonym inne środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie.

**ROZLICZENIE WYNIKÓW INWENTARYZACJI**

W każdym przypadku przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.

Niezależnie, czy inwentaryzację przeprowadza się na 31 grudnia danego roku, w jego ostatnim kwartale, czy do 15 dnia następnego roku obrotowego ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (por. art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Na zakończenie dodajmy, że od przeprowadzenia inwentaryzacji można odstąpić m.in. w przypadku zawieszenia działalności, jeżeli jednostka na podstawie art. 12 ust. 3b ww. ustawy nie zamyka ksiąg rachunkowych (por. art. 26 ust. 5 ww. ustawy).

**Więcej pomocnych narzędzi na [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl)**

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., ul. Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wlkp.  
tel. 95 720 85 40, faks 95 720 85 60, e-mail: prenumerata@gofin.pl