

KOMUNIKAT Nr 2
MINISTRA FINANSÓW

z dnia 20 lipca 2016 r.

w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów

Ogłasza się uchwałę Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: P. Szalamacha

Uchwała Nr 5/2016
Komitetu Standardów Rachunkowości

z dnia 26 kwietnia 2016 r.

**w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury
zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów**

Na podstawie § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. Nr 140, poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 13 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości uchwała się, co następuje:

§ 1.

1. Komitet przyjmuje stanowisko w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów, stanowiące załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca
Komitetu Standardów Rachunkowości
Pani Joanna Dadacz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Ewa Adamiak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Beata Baluta

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Grzegorz Barszcz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Teresa Cebrowska

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Zdzisław Fedak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Tomasz Konieczny

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Krzysztof Kruszewski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Danuta Krzywda

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Hanna Litwińczuk

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Ernest Podgórski

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Anna Sirocka

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
dr Renata Sochacka

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
Agnieszka Stachniak

Członek
Komitetu Standardów Rachunkowości
prof. dr hab. Gertruda Świdorska

Załącznik do uchwały Nr 5/2016
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 26 kwietnia 2016 r.

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

I. Wprowadzenie	6
A. Cel i zakres stanowiska	6
B. Definicje	7
C. Odpowiedzialność kierownika jednostki	8
D. Data i częstotliwość inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	9
II. Przygotowanie i organizacja inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	10
A. Osoby przeprowadzające inwentaryzację	10
<i>Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe</i>	<i>10</i>
<i>Przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)</i>	<i>11</i>
B. Dokumentacja związana z przygotowaniem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	11
<i>Regulacje wewnętrzne dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury</i>	<i>11</i>
<i>Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury</i>	<i>11</i>
<i>Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury</i>	<i>12</i>
<i>Instrukcje inwentaryzacyjne</i>	<i>12</i>
C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	12
<i>Pola spisowe</i>	<i>13</i>
<i>Przygotowanie zapasów do spisu</i>	<i>13</i>
III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	14
A. Rozpoczęcie spisu	14
B. Technika spisu z natury	14
<i>Pomiar i jednostka pomiaru</i>	<i>15</i>
<i>Spis z natury zapasów w opakowaniach zbiorczych</i>	<i>15</i>
<i>Spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników - przesłanki pomiaru</i>	<i>16</i>
<i>szacunkowego</i>	<i>16</i>
<i>Spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania</i>	<i>17</i>
<i>Spis z natury w razie nieprzerywania działalności</i>	<i>17</i>
<i>Spis z natury zapasów obcych</i>	<i>18</i>
<i>Ocena gospodarczej przydatności zapasów</i>	<i>18</i>
C. Udokumentowanie spisu z natury	18
<i>Arkusze spisowe</i>	<i>18</i>
<i>Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów</i>	<i>19</i>
D. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie	20
E. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury	21
<i>Kontrolerzy spisowi</i>	<i>21</i>
<i>Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów</i>	<i>21</i>
<i>Zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury</i>	<i>21</i>
F. Zakończenie spisu	21
G. Inwentaryzacja ciągła	22
IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury	23
A. Wycena spisu z natury	23
<i>Miejsce i przedmiot wyceny</i>	<i>23</i>
<i>Ceny stosowane do wyceny spisu</i>	<i>23</i>
<i>Wycena spisu</i>	<i>24</i>
B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych — porównanie stanów stwierdzonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej	24
<i>Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi</i>	<i>24</i>
C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych	27
<i>Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych</i>	<i>27</i>
<i>Różnice pozorne</i>	<i>27</i>
<i>Różnice ilościowe – niedobory</i>	<i>28</i>

<i>Różnice jakościowe (szkody)</i>	29
<i>Różnice ilościowe – nadwyżki</i>	30
<i>Kompensata</i>	30
<i>Protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych</i>	31
<i>Zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej</i>	31
D. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej	31

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 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. Właściwa organizacja i prawidłowy, a zarazem sprawny przebieg spisu z natury decydują bowiem o wiarygodności jego rezultatów, jednocześnie pozwalając na zmniejszenie czasu i kosztocłonności czynności spisowych oraz ograniczenie zakłóceń działalności jednostki podczas spisu.

2. **Celem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury**, o czym traktuje stanowisko, jest:

- ustalenie rzeczywistego stanu zapasów objętych i nieobjętych bieżącą ewidencją księgową (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), 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.

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 ujmuje się stan tych zapasów ustalony drogą wyceny spisu z natury.

W zakresie tematyki stanowiska nie wchodzi:

- produkcja w toku i nieobjęte,
- ewidencją magazynową półprodukty (półfabrykaty),
- przedmioty o cechach środków trwałych o niskiej wartości jednostkowej odnoszone w koszty w momencie oddania ich do użytkowania i nieujmowane w aktywach,
- inwentarz żywy w odchowcie lub tuczu.

Zawarte w stanowisku przykłady nie stanowią jego integralnej części i służą jedynie ilustracji wyjaśnień stanowiska.

4. **Zapasy stanowiące własność jednostki, znajdujące się poza jednostką**, inwentaryzuje się na podstawie otrzymanych od kontrahentów arkuszy potwierdzających przeprowadzenie ich spisu z natury lub potwierdzeń wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu ilościowego tych zapasów. Zasady uzyskiwania potwierdzeń są analogiczne do stosowanych przy inwentaryzacji należności. W razie braku informacji od kontrahenta inwentaryzację tych zapasów przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy).

5. **Zapasy obce będące własnością innych podmiotów**, np. nieprzyjęte dostawy, towary przyjęte w komis, sprzedane, lecz nieodebrane towary lub wyroby gotowe, obce opakowania zwrotne, znajdujące się w jednostce inwentaryzuje się również drogą spisu z natury, ale ich spis obejmuje wyłącznie ustalenie stanu ilościowego. Wyniki spisu są przekazywane właścicielowi zapasów.

Obowiązek spisu z natury zapasów obcych nie dotyczy jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania (art. 26 ust. 2 ustawy).

6. Zawarte w stanowisku wyjaśnienia mogą być też przydatne przy przeprowadzaniu innej niż okresowa lub ciągła inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, np. w razie postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości, zmiany osoby odpowiedzialnej za zapasy, włamania lub 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 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 natury¹:
 - a) **Bieżąca ewidencja księgowa** – księgi pomocnicze, o których mowa w art. 17 ust. 2 pkt 1-3 ustawy, zawierające szczegółowe dane uzupełniające zapisy na kontach zapasów w księdze głównej,
 - b) **Czynności spisowe** – element spisu z natury polegający na ustaleniu ilościowego stanu zapasów (przeliczenie, zmierzenie, zważenie), ocenie ich jakości oraz zapisaniu tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wynik spisu z natury,
 - c) **Dokumentacja inwentaryzacyjna** – związane ze spisem z natury dokumenty, również w postaci elektronicznej, służące:
 - przygotowaniu i organizacji spisu, np. zarządzenie kierownika w sprawie inwentaryzacji, harmonogram inwentaryzacji, oświadczenia osób odpowiedzialnych, instrukcje inwentaryzacyjne,
 - ujęciu wyników spisu, np. dokumenty spisowe (arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze), pisemne rozliczenie (zestawienie kontrolne/wykaz) wydanych i zwróconych arkuszy spisowych,
 - rozliczeniu spisu, np. zestawienia różnic inwentaryzacyjnych, protokoły końcowe (pospisowe).
 - d) **Inwentaryzacja ciągła zapasów** – wykonywane systematycznie, według planu, czynności spisowe, których przedmiotem są poszczególne składniki zapasów, co ma zapewnić, że w ciągu całego okresu wskazanego ustawą zostaną ustalone na określone dni rzeczywiste stany wszystkich podlegających inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów a stwierdzone różnice inwentaryzacyjne zostaną rozliczone z zachowaniem właściwych zasad i terminów. Szczegółowe warunki stosowania inwentaryzacji ciągłej określa pkt 79.
 - e) **Inwentaryzacja okresowa zapasów** – 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.
 - f) **Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury** – ustalenie przez pomiar rzeczywistego ilościowego i jakościowego stanu zapasów na określony dzień, jego wycena, porównanie z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych.
 - g) **Komisja inwentaryzacyjna** – grupa osób lub osoba powołana przez kierownika jednostki do organizacji i przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury oraz przedstawienia wniosków, w szczególności dotyczących sposobu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.
 - h) **Kontroler spisowy** – wyznaczony przez przewodniczącego członek komisji inwentaryzacyjnej, kontrolujący poprawność i rzetelność wykonywania czynności spisowych przez zespoły spisowe. Kontrolerem może być też przewodniczący komisji.

¹ Definicje te mogą być przydatne przy inwentaryzacji innych niż zapasy składników majątkowych.

- i) **Księgowy** – osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych jednostki, w tym także podmiot zewnętrzny prowadzący usługowo księgi rachunkowe jednostki.
- j) **Osoba odpowiedzialna** – jedna lub więcej osób odpowiadających wspólnie za powierzone im 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.).
- k) **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 osobie odpowiedzialnej.
- l) **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 właściwy, dokładny pomiar jest niewykonalny i/lub ekonomicznie nieuzasadniony.
- m) **Rejon spisowy** – grupa pól spisowych.
- n) **Różnice inwentaryzacyjne** – stwierdzone podczas spisu z natury różnice między stanami rzeczywistymi określonych składników zapasów a ich stanami wykazanymi w bieżącej ewidencji księgowej, wymagające wyjaśnień i rozliczenia. Mogą to być różnice ilościowe (niedobory lub nadwyżki) bądź jakościowe (szkody), polegające na utracie wartości składnika zapasów.
- o) **Składowisko strzeżone** – dozorowane w sposób ciągły, zamknięte (zabezpieczone) miejsce przechowywania (składowania, magazynowania) zapasów, do którego nie mają dostępu osoby nieuprawnione (postronne).
- p) **Zapasy obce** – znajdujące się w jednostce zapasy, będące własnością innych podmiotów. Są to, przykładowo, zapasy obce powierzone jednostce w celu ich sprzedaży (komis), przechowywania (składowanie), przetworzenia (przerób, uszlachetnienie) lub w związku z realizacją innych ustaleń umownych.
- q) **Zapasy własne** – zapasy będące własnością jednostki; mogą znajdować się na jej terenie albo poza nim, np. oddane w komis, do przerobu.
- r) **Zespół spisowy** – grupa osób powołanych do wspólnego wykonywania czynności spisowych. Wyjątkowo może być to jedna osoba (por. pkt 23).
- s) **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 zewnętrznym, o których mowa w art. 11 ust. 2 ustawy.
- 10. Do zakresu 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: data przeprowadzenia inwentaryzacji, 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 drogą spisu z natury podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Nie zwalnia go to jednak od odpowiedzialności w zakresie wskazanym w pkt. 10, 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 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. Jednak, z wyłączeniem zapasów, nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, 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 takim przypadku 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 przeprowadzoną na określony dzień inwentaryzacją w drodze spisu z natury a datą, na którą ustalono stan zapasów według ksiąg rachunkowych. Stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego do 15 dnia następnego 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.
14. Nieobjęte 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 te nie są objęte bieżącą ewidencją księgową:
 - a) wyniki spisu z natury nie są porównywane z danymi tej ewidencji; nie są ustalane różnice inwentaryzacyjne,
 - b) odrębnego ustalenia wymagają ceny jednostkowe służące do wyceny tych zapasów.
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 bieżącą 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. W przypadku zapasów składowanych na wolnym powietrzu 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, konieczność ograniczenia do minimum zakłóceń bieżącej działalności, długość dnia, warunki atmosferyczne (np. temperatura, dostępność zapasów z uwagi na opady). Dogodnie jest przeprowadzić spis z natury wtedy, gdy zapasy są łatwo dostępne i niewielkie, a więc na przykład towarów po sezonie sprzedaży, opału – po sezonie opałowym; materiałów, półproduktów i towarów, 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 też na uwadze łatwość uzgodnienia wyników spisu z natury z bieżącą 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 błędem są obciążone obroty, o które koryguje się stan zapasu ustalony drogą spisu z natury.

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 albo do wykonania określonego zadania komisję inwentaryzacyjną i wyznacza jej przewodniczącego. Następuje to również wtedy, gdy przeprowadzenie spisu z natury powierzono podmiotowi zewnętrznemu (outsourcing). Kierownik jednostki może też (z uwzględnieniem pkt. 24) pełnić funkcję przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. W jednostkach, w których średnioroczne zatrudnienie nie przekracza 10 osób zadania komisji inwentaryzacyjnej może wykonywać jedna osoba (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 powołana 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, w tym i zasady przeprowadzania spisu z natury.
22. Członkowie komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych powinni posiadać wiedzę i umiejętności z 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 nieprzekraczającym 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) niebędące w stanie – z innych względów – zapewnić rzetelności i bezstronności spisu, np. osoby mające dostęp do stanów ewidencyjnych zapasów magazynowych.
25. Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej wyznacza spośród jej członków 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.

Przeprowadzanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przez podmiot zewnętrzny (outsourcing)

26. Cele i zasady przeprowadzania inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury dokonywanego przez podmiot zewnętrzny (w ramach outsourcingu) są takie same, jak spisu przeprowadzanego własnymi siłami jednostki.
27. Umowa o przeprowadzenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, zawarta z podmiotem zewnętrznym, określa co najmniej wymagania co do jej zakresu, przedmiotu, daty spisu, daty rozpoczęcia i zakończenia czynności spisowych, sposobu prezentacji wyników spisu (rodzaje dokumentów). Zakres tej umowy może obejmować cały zakres inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury, w tym: przygotowanie jednostki do spisu (np. wskazanie sposobu uporządkowania zapasów, przygotowanie części dokumentacji lub jej wzorów, wydzielenie i oznaczenie pól spisowych), przeprowadzenie czynności spisowych i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych. Umowa może też być ograniczona wyłącznie do czynności spisowych wraz z udokumentowaniem wyników spisu.
28. Jeżeli zleconą podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury wykonuje biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe zleceniodawcy, należy zapewnić, aby osoby wykonujące czynności spisowe (członkowie zespołów spisowych) nie były bezpośrednio zaangażowane 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 jego przebieg, aby upewnić się co do rzetelności wyników spisu oraz dokonuje odbioru wyników spisu. Zlecenie podmiotowi zewnętrznemu inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury nie zwalnia od powołania komisji inwentaryzacyjnej (komisarza spisowego).

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, plan sytuacyjny jednostki i jej podział na pola spisowe.
33. Jednostka może ograniczyć regulacje wewnętrzne do zarządzenia kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji. Wskazane jest jednak opracowanie harmonogramu spisu z natury i instrukcji inwentaryzacyjnej, ponieważ ułatwia to organizację i właściwe przeprowadzenie spisu.

Zarządzenie kierownika jednostki w sprawie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

34. Zarządzenie w sprawie inwentaryzacji, w tym drogą spisu z natury zapasów, wydaje kierownik jednostki. Treść zarządzenia zależy od tego, czy działa stała komisja inwentaryzacyjna, czy też jest ona powoływana do wykonania określonego zadania. W tym drugim przypadku zarządzenie określa, w szczególności: skład komisji inwentaryzacyjnej, w tym jej przewodniczącego, rodzaje zapasów objętych spisem, datę, na którą się przeprowadza spis (datę ustalania stanu faktycznego), datę jego rozpoczęcia i zakończenia (rozliczenia). Zobowiązuje ono osoby odpowiedzialne do obecności podczas spisu powierzonych im zapasów.

35. Jeżeli osoba odpowiedzialna za zapasy objęte spisem z natury nie może w nim uczestniczyć, powiadamia o tym kierownika jednostki i wskazuje osobę upoważnioną (upoważnioną) do uczestniczenia w jej imieniu w spisie z natury. W razie niewskazania przez osobę odpowiedzialną osoby upoważnionej do udziału w spisie w jej imieniu, kierownik jednostki decyduje o celowości komisijnego przeprowadzenia spisu z natury przez zespół w składzie co najmniej 3 osobowym. Kierownik może też wyznaczyć osobę, która podczas spisu będzie reprezentować (zastępować) osobę odpowiedzialną za zapasy objęte spisem.

Plan sytuacyjny i harmonogram inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

36. Plan sytuacyjny (mapa terenu jednostki) zawiera odpowiednio nazwane miejsca składowania poszczególnych rodzajów zapasów w jednostce z podaniem osób za nie odpowiedzialnych i określeniem 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. Pozwoli to na właściwy dobór osób do zespołu spisowego i wyznaczenie pola spisowego, którego wielkość umożliwi przeprowadzenie spisu z natury w ciągu jednego dnia.

37. Harmonogram inwentaryzacji drogą spisu z natury zawiera wykaz (nazwy) pól spisowych, daty, w których będzie przeprowadzany w nich spis z natury oraz nazwy (numery, symbole) 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.

Instrukcje inwentaryzacyjne

38. Instrukcje inwentaryzacyjne mają stanowić pomoc w organizacji spisu i jego przebiegu, doborze właściwych, dostosowanych do warunków czynności spisowych. Może to być jedna, całościowa instrukcja, albo kilka instrukcji przeznaczonych:

- a) zestaw 1 – dla członków komisji inwentaryzacyjnej, w której opisuje się w szczególności: zasady działania komisji i powoływania zespołów spisowych, ewentualnie kontrolerów spisowych, zakresy ich odpowiedzialności, podział na pola spisowe, 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) zestaw 2 – dla zespołów spisowych, przy czym często są to instrukcje opisujące sposób wykonywania czynności spisowych odrębnie 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).

C. Organizacyjne przygotowanie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

39. 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 (pkt 34),
- 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 – własny personel lub podmiot zewnętrzny (pkt 11); 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 przewodniczącą komisji inwentaryzacyjnej nadzoru nad poprawnym przebiegiem spisu i jego terminową realizacją.

Pola spisowe

- 40.** Właściwe wyznaczenie pól spisowych, z uwzględnieniem rodzaju, wielkości i sposobu pomiaru zapasów składowanych w określonych miejscach, ułatwia przeprowadzenie spisu z natury. Pola spisowe wyznacza się tak, aby obejmowały:
- a) zapasy, za które ponosi odpowiedzialność jedna osoba lub grupa osób o wspólnej odpowiedzialności,
 - b) jednoznacznie wyodrębniony obszar odpowiadający lokalizacji miejsc składowania zapasów,
 - c) rodzaj i ilość zapasów, których spisanie jest możliwe w ciągu jednego dnia.
- 41.** W przypadku miejsc składowania zajmujących dużą powierzchnię jest wskazany ich podział na dwa lub więcej pól spisowych rozgraniczonych liniami zaznaczonymi farbą lub kredą, taśmami lub/i określanie pól z użyciem nazw magazynów/miejsc składowania/regalów. Pole spisowe powinno być wyraźnie wyodrębnione, 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 dwóch chłodniach o różnych temperaturach i jednej hali bez chłodzenia. Za każde pomieszczenie odpowiada inny magazynier. Wszystkie pomieszczenia magazynowe z uwagi na ich rodzaj zostały podzielone na trzy pola spisowe: Chłdnia nr 1, Chłdnia nr 2, Hala. Jednostka powołała trzy zespoły spisowe, przypisując każdemu określone pole spisowe (pomieszczenie).

W celu przyspieszenia spisu można rozważyć powołanie większej liczby zespołów spisowych, zwłaszcza w pomieszczeniach o obniżonej temperaturze. Wówczas w chłodniach należałoby wyodrębnić wybrane obszary, dzieląc pomieszczenie na mniejsze pola spisowe przypisane poszczególnym zespołom spisowym. Wdzielenie 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

- 42.** Dla ułatwienia spisu, a zarazem wykorzystania jego walorów porządkowych, kierownik jednostki w zarządzeniu w sprawie inwentaryzacji w drodze spisu z natury zobowiązuje zazwyczaj osoby odpowiedzialne do przygotowania zapasów znajdujących się na danym polu spisowym. Polega to, na przykład, na posegregowaniu według asortymentów, łączeniu – w miarę możliwości – jednakowych rodzajowo asortymentów składowanych w różnych miejscach danego pola, formowaniu w bryły składników sypkich, wydzieleniu zapasów obcych, wyodrębnieniu i odpowiednim oznaczeniu zapasów o obniżonej przydatności (zniszczonych, niepełnowartościowych i nieprzydatnych). Sprawdza się też czytelność oznakowania zapasów, jeżeli w jednostce stosuje się system ich znakowania. Oznakowanie (np. wywieszki magazynowe) nie powinno jednak zawierać informacji o ilości zapasu. Sprawdza się, czy na polu spisowym znajdują się czynne, sprawne i posiadające aktualną legalizację Głównego Urzędu Miar urządzenia pomiarowe. Jeżeli nie, podejmowane są odpowiednie działania. Osoby odpowiedzialne za spiswane zapasy są też zobowiązane do złożenia księgowemu w przeddzień spisu oświadczenia o przekazaniu wszystkich dowodów przychodu i rozchodu.

43. Jednostki, stosujące magazynowe systemy informatyczne z automatyczną lokalizacją zapasów, mogą zrezygnować z porządkowania według asortymentów tych zapasów na potrzeby spisu z natury, pod warunkiem, że system wskazuje miejsca ich składowania.

III. Przebieg inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

A. *Rozpoczęcie spisu*

44. Spis z natury rozpoczyna w wyznaczonym terminie (data, godzina) i miejscu (w jednym lub kilku) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji po upewnieniu się, że:
- zespoły spisowe są w kompletnym składzie i są obecne osoby odpowiedzialne za zapasy będące przedmiotem spisu,
 - zespoły spisowe otrzymały za pokwitowaniem w zestawieniu kontrolnym wystarczającą liczbę odpowiednio oznakowanych dokumentów (np. arkuszy) spisowych i niezbędne wyposażenie,
 - dane o stanie ilościowym zapasów objętych spisem są niedostępne zespołom spisowym,
 - osoby odpowiedzialne za objęte spisem zapasy złożyły księgowemu pisemne oświadczenia, że wszystkie dowody przychodu i rozchodu objętych spisem zapasów zostały mu przekazane, 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.

45. Jeżeli z uwagi na lokalizację jednostki (posiada ona zakłady produkcyjne, magazyny, punkty sprzedaży nie znajdujące się na jednym terenie), spis z natury następuje jednocześnie w kilku miejscach – niniejsze wskazówki stosuje się odpowiednio. Zespół spisowy powinien mieć zapewnioną możliwość bieżącego kontaktu z przewodniczącym komisji inwentaryzacyjnej lub innym członkiem komisji upoważnionym do podejmowania decyzji.

B. *Technika spisu z natury*

46. 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.
47. Zadaniem zespołu spisowego jest ustalenie ilości i jakości wszystkich składników zapasów znajdujących się na polu spisowym. Następuje to drogą systematycznego (w porządku odpowiadającym kolejności miejsc składowania) pomiaru stanu ilościowego poszczególnych składowanych na danym polu składników zapasów, zapisania w arkuszu spisowym danych identyfikujących poszczególne spisane składniki zapasów (por. pkt. 65 i 71) oraz wyniki pomiaru. Już spisane składniki oznacza się, aby zapobiec ich powtórnemu spisaniu. 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).
48. 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, a następnie ujmuje je łącznie w zestawieniach zbiorczych. Jeżeli na jednym polu spisowym składowane są różne rodzaje zapasów, np. materiały i towary albo towary i wyroby gotowe to wskazane jest przeznaczenie dla każdego rodzaju zapasów odrębnego arkusza spisowego.

Pomiar i jednostka pomiaru

- 49.** Stan ilościowy każdego składnika zapasów ustala się stosownie do jego charakteru 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.
- 50.** 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: ustala się liczbę arkuszy blachy określonej grubości i rodzaju, a następnie mnoży przez wagę arkusza, wyznaczoną przez próbne zważenie jednego lub kilku arkuszy. W przypadku innych składników może być konieczne zastosowanie odpowiednich tabel przeliczeniowych, np. przeliczenie objętości paliwa na kilogramy z użyciem współczynnika uwzględniającego m.in. temperaturę otoczenia.
- 51.** Jeżeli waga spisywanego składnika zapasów zmienia się w zależności od czynników atmosferycznych, na przykład wilgotności powietrza, to w przypadku asortymentu, znajdującego się w oryginalnym nienaruszonym opakowaniu (np. bele bawełny, rolki wełny mineralnej), 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 stalowe o różnych wielkościach. Ich ewidencję ilościową jednostka prowadzi w sztukach. Jednak ze względu na znaczne ilości zapasu śrub, ich przeliczanie podczas spisu byłoby zbyt czasochłonne. Jednostka zdecydowała się więc przeprowadzić spis z natury – po sprawdzeniu, że są to wyłącznie śruby stalowe – drogą zważenia (a nie liczenia) znajdujących się w sklepie śrub, które następnie przeliczono na sztuki według ustalonej przez zespół spisowy wagi jednostkowej.

W toku spisu stwierdzono, że waga zapasu:

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

Waga jednostkowa śrub A wynosi 0,25 g, śrub B – 0,57 g.

Ustalenie liczby spisywanych śrub:

- śruby A: łączna waga 1 330 g : 0,25 g/szt. = 5 320 sztuk,*
- śruby B: łączna waga 2 740 g : 0,57 g/szt. = 4 807,02 sztuki ~ 4 807 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

- 52.** Ustalenie ilości zapasów znajdujących się w oryginalnych, zamkniętych i nienaruszonych opakowaniach fabrycznych (dostawcy), 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 i przemnożeniu jej przez podaną na nich deklarowaną zawartość pojedynczego opakowania, po uprzednim upewnieniu się, że z dużym prawdopodobieństwem stan deklarowany na każdym opakowaniu odpowiada rzeczywistości. W tym celu wybiera się jedno lub więcej przypadkowo, dowolnie, wybranych opakowań zbiorczych, otwiera je i liczy ich zawartość. Jeżeli wyniki wyrywkowych 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 występowania 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).

Spis z natury zapasów sypkich, złomu i innych trudno mierzalnych składników – przesłanki pomiaru szacunkowego

53. Jeżeli pomiar stanu zapasów drogą przeliczenia, zważenia lub ustalenia objętości, jest niewykonalny, nieoptymalny lub uciążliwy (przesypywanie, przeważenie, przetransportowanie) a zarazem obciążony błędem, ponieważ zapasy są przechowywane na otwartym terenie, materiały sypkie mogą zmieniać swoje rozmiary (objętość, wagę) w zależności od okresu ich składowania, warunków atmosferycznych stosuje się pomiar szacunkowy angażując do jego przeprowadzenia odpowiednich fachowców. 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).
54. Przy pomiarze szacunkowym wyznacza się akceptowaną (dopuszczalną) niedokładność pomiaru. W zarządzeniu kierownika w sprawie inwentaryzacji lub w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki określa się:
- asortymenty zapasów, których stan ustala się drogą pomiaru szacunkowego,
 - akceptowany, w związku z niedokładnością techniki szacowania, przedział różnicy między stanem ustalonym drogą pomiaru szacunkowego a stanem ewidencyjnym. Jeżeli różnica stanów mieści się w akceptowanym przedziale, za stan rzeczywisty uznaje się stan ewidencyjny.
55. Przykładowo, pomiar szacunkowy zapasów, które można uformować w bryły, polega na ustaleniu stanu ilościowego zapasów w dwóch etapach:
- a) hałdy, w których są składowane zapasy formuje się w odpowiedni kształt, możliwie najbardziej zbliżony do bryły geometrycznej, na przykład równoległoscianu, ostrosłupa foremnego lub stożka; pomiar parametrów takiej bryły i zastosowanie odpowiednich wzorów matematycznych pozwala obliczyć jej objętość; można zrezygnować z formowania brył, jeżeli dokładniejsze wyniki pomiaru uzyska się, angażując wyspecjalizowane osoby, na przykład geodetów bądź korzystając z usług innych specjalistów;
 - 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) jest wskazane odpowiednie przeliczenie z uwzględnieniem wahań ich ciężaru właściwego.
- Pomiar taki przeprowadzają zazwyczaj osoby z uprawnieniami do szacowania w obecności kontrolera spisowego.

Przykład 3. (Pomiar szacunkowy zapasów sypkich)

W młynie przechowuje się zakupione ziarno pszenicy i żyta 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 ziarna przechowywanego w silosach przebiega następująco:

- 1) przed pomiarem jest oceniana górna powierzchnia zapasów w silosie pod kątem ewentualnych znaczących nierówności powierzchni (duże zagłębienia lub wybrzuszenia) i w razie potrzeby wyrównuje się takie nierówności, np. przez nadmuch powietrza;
- 2) ustala się poziom górnej powierzchni ziarna 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 ziarna 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 m^3 , w zależności od wilgotności, wynosi: dla pszenicy 750-800 kg, dla żyta 650-750 kg).

Uwzględniając stopień wilgotności ziarna, przyjęto do przeliczeń wagowych następujący ciężar: pszenicy – 800 kg/m^3 , żyta – 750 kg/m^3 .

Podczas spisu ustalono, że poziom wypełnienia silosu wynosi dla:

- a) pszenicy – 4 m,
- b) żyta – 2,2 m.

Przeliczenie zapasów ziarna 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 ziarna następuje z dokładnością do 0,1 m,
- stopień wilgotności ziarna został przyjęty na podstawie subiektywnej oceny.

56. Wyniki spisu składnika zapasów drogą pomiaru szacunkowego wpisuje się do arkusza spisowego na ogólnych zasadach. Jednocześnie do arkusza dołącza się protokół pomiaru, 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.

Spis z natury zapasów w zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania

57. W zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania opisany w poprzednich punktach sposób spisu z natury może okazać się niewykonalny lub nieekonomiczny z uwagi na utrudnioną dostępność do regałów (zasobników) i znaczne zapełnienie magazynu. Jednocześnie warunkiem przydatności zautomatyzowanego systemu składowania jest zapewnienie przez system informatyczny 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. Prawdziwość tego założenia jest okresowo, co najmniej na dzień spisu z natury, weryfikowana. Weryfikacja polega na wrywkowym spisie z natury – na dzień spisu – losowo wybranych składników zapasów. Ponadto następuje wrywkowe sprawdzenie, czy każdy składnik zapasów podlegał spisowi z natury raz na dwa lata (art. 26 ust. 3 pkt 2 ustawy).

58. Spis z natury zapasów w miejscach trudno dostępnych, na przykład w silosach, czy zautomatyzowanych magazynach wysokiego składowania mogą usprawnić odpowiednio wyposażone urządzenia pomiarowe. Mogą one też służyć do sprawdzenia stanu zapasów ustalonego drogą spisu z natury.

Spis z natury w razie nieprzerywania działalności

59. Uzyskaniu wiarygodnych wyników spisu z natury sprzyja wyłączenie pola spisowego z działalności na czas spisu, dzięki czemu w trakcie spisu nie następują ani przychody, ani rozchody zapasów składowanych na danym polu. Jest więc zasadne przeprowadzanie spisu w dni, kiedy jednostka jest nieczynna albo w godzinach nocnych.

60. 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 jest ujmowany w ewidencji księgowej zapasów,

- b) wcześniejsze pobranie z magazynu składników zapasów, które mogą być potrzebne do działalności w czasie przeprowadzania spisu,
- c) dopuszczenie do ewentualnego wydania z magazynu przez osobę odpowiedzialną – w porozumieniu z zespołem spisowym – zapasów na podstawie odpowiednio oznakowanych dowodów, z których wynika, czy rozchód nastąpił przed fizycznym dokonaniem spisu, czy po nim; odpowiednie adnotacje zamieszcza się w arkuszu spisowym, a dodatkową kopię dowodu rozchodu załącza się do arkusza.

Spis z natury zapasów obcych

61. Zapasy obce, znajdujące się w jednostce podlegają – w myśl art. 26 ust. 2 ustawy – spisowi z natury w tych samych terminach i przy zastosowaniu takich samych czynności spisowych, jak zapasy własne (por. pkt 5 stanowiska). Stany ilościowe zapasów obcych ujmuje się jednak w odrębnych, przeznaczonych tylko dla nich, arkuszach spisowych. Zapasy obce nie są wyceniane. Jeżeli zapasy obce stanowią własność różnych podmiotów, wyniki spisu z natury wykazuje się w arkuszach spisowych oddzielnie dla każdego podmiotu. W przypadku zapasów w opakowaniach zbiorczych, spis polega wyłącznie na stwierdzeniu ilości i stanu tych opakowań. Arkusze spisowe zapasów obcych wypełnia się w dwóch egzemplarzach, a dodatkową kopię przekazuje właścicielowi zapasów. Jeżeli jest to zgodne z postanowieniami umowy, w spisie z natury mogą uczestniczyć pracownicy właściciela zapasów.

Ocena gospodarczej przydatności zapasów

- 62.** Realizacja celów inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury wymaga nie tylko ustalenia ich stanu ilościowego, ale również jakościowego, a w szczególności oceny ich przydatności gospodarczej. Osoba odpowiedzialna za objęte spisem zapasy, w trakcie przygotowań do spisu, wstępnie identyfikuje i segreguje składniki o obniżonej przydatności (por. pkt 42). Podczas spisu z natury zespoły spisowe oceniają także przydatność gospodarczą wyodrębnionych zapasów, z uwzględnieniem m.in. ich stanu fizycznego (uszkodzenia, zepsucia, zeschnięcia, utraty cech estetycznych), terminu upływu przydatności, przestarzałości, stanu opakowania. Nie zwalnia to jednak zespołów spisowych od ustalenia w toku spisu, z własnej inicjatywy, zapasów o obniżonej przydatności, których nie wyodrębniła osoba odpowiedzialna.
- 63.** Zespół spisowy zamieszcza w arkuszu spisowym, przy spisywanym asortymencie, uwagi o jego obniżonej przydatności na skutek uszkodzenia, zanieczyszczenia, przeterminowania lub z innych powodów. Składniki o obniżonej przydatności, np. na skutek uszkodzenia, wykazuje się w odrębnym wierszu arkusza spisowego albo w odrębnym arkuszu spisowym.
- 64.** 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. 102-103).

C. Udokumentowanie spisu z natury

Arkusz spisowy

- 65.** Zespół spisowy ujmuje bieżąco wyniki dokonanych w toku spisu z natury pomiarów stanu poszczególnych składników zapasów, w tym szacunkowych, w arkuszach spisowych. Formularz arkusza spisowego zawiera co najmniej następujące dane:
- a) w nagłówku:
 - nazwę jednostki,
 - numer kolejny arkusza, jeżeli nie został on z góry nadany,

- identyfikację (nazwę lub numer) pola spisowego oraz przedmiotu spisu, z ewentualnym wskazaniem, że chodzi o zapasy obce lub zapasy o obniżonej przydatności gospodarczej,
 - datę spisu oraz godzinę rozpoczęcia i zakończenia spisu,
 - skład zespołu spisowego.
- b) w tabeli z polami wpisuje się kolejno spisywane składniki, z podaniem:
- liczby porządkowej spisywanej pozycji (na każdym polu spisowym spisywane pozycje numerowane są kolejno),
 - identyfikacji spisywanego asortymentu (nazwy, symbolu – indeksu lub kodu, ewentualnie bliższego określenia spisywanego składnika),
 - jednostki miary i jeżeli to konieczne – jednostki miary stosowanej w bieżącej ewidencji księgowej,
 - stanu ilościowego, a ewentualnie także ceny jednostkowej i wartości zapasu, co jest nieodzowne w razie spisu z natury:
 - towarów i opakowań objętych tylko ewidencją wartościową;
 - zapasów objętych tylko bieżącą ewidencją ilościową lub
 - zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową
- oraz
- uwagi (np. ocena przydatności gospodarczej, dokonanie ponownego spisu, obecność kontrolera spisowego lub biegłego rewidenta).
- c) w zakończeniu:
- zaznaczenie ostatniej pozycji arkusza spisowego kończącego spis na danym polu spisowym następuje przez wpisanie pod ostatnią pozycją arkusza dotyczącego danego pola spisowego treści: „Spis zakończono na pozycji...” z podaniem jej numeru albo przez zakreślenie wszystkich pustych wierszy pod ostatnią pozycją; jeśli dokonywano poprawek to wymienia się je z podaniem numeru pozycji, np. w formie adnotacji „W arkuszach spisowych dokonano poprawek (parafowanych) w następujących pozycjach...”,
 - podpisy wszystkich członków zespołu spisowego,
 - podpis osoby odpowiedzialnej lub osoby ją reprezentującej oraz jej ewentualne uwagi (zastrzeżenia); jeżeli osoba odpowiedzialna nie bierze udziału w spisie, w arkuszu dokonuje się stosownej adnotacji.

Jeżeli ustala się i wykazuje różnice inwentaryzacyjne w arkuszach spisowych, wymagają one dodatkowej rozbudowy.

- 66.** Każdy arkusz spisowy wypełnia się w sposób czytelny bez pozostawiania pustych (wolnych) miejsc, a w razie ich wystąpienia lub pustych końcówek zakreśla się je, aby uniemożliwić dopiski. Nie zaleca się robienia notatek jako podstawy do późniejszego wypełnienia arkuszy. Warunki sporządzania arkusza w wersji elektronicznej opisano w pkt. 71.
- 67.** W przypadku, gdy system informatyczny zapewnia wydruk arkuszy spisowych przed rozpoczęciem spisu, powinny być zachowane wymagania opisane w punkcie 65. Niemniej posługiwanie się w czasie spisu z natury arkuszami spisowymi z uprzednio wypełnionymi cechami identyfikującymi spisywane składniki zapasów może wpływać ujemnie na poprawność przeprowadzenia spisu, gdyż najczęściej następuje on według wynikającej z arkuszy kolejności składników, co przeczy zasadzie systematycznego spisu z natury. Jednostka powinna rozważyć, czy udostępnienie informacji o asortymencie nie wpłynie negatywnie na wiarygodność spisu. Podawanie w wydrukach arkuszy spisowych stanu ewidencyjnego zapasów podważa rzetelność spisu.

Trwałość zapisów w dokumentach spisowych i poprawianie błędów

- 68.** 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 przez zespół spisowy i osobę odpowiedzialną oraz umieszczenie daty (art. 22 ust 3 i art. 25 ust. 1 pkt 1

ustawy). W pozostałych wypadkach skreśla się błędny zapis i dokonuje poprawnego zapisu w odrębnej pozycji arkusza spisowego. Przy skreśleniu członkowie zespołu spisowego podpisują się i wskazują pozycję, w której figuruje poprawny zapis. Nie jest dopuszczalne dokonywanie poprawek z użyciem korektorów, zamazywań lub w inny sposób, który uniemożliwia odczytanie treści pierwotnego zapisu.

D. Inwentaryzacja zapasów drogą spisu z natury wspomagana informatycznie

69. Informatyczne wspomaganie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury przyspiesza przebieg spisu i zmniejsza ryzyko błędów. Wspomaganie może polegać między innymi na:

- a) elektronicznym wypełnianiu przez zespoły spisowe dokumentacji inwentaryzacyjnej, przede wszystkim arkuszy spisowych (por. pkt 71),
- b) korzystaniu ze specjalistycznego oprogramowania przeznaczonego do przeprowadzania spisu z natury lub podobnej funkcji w systemach księgowych, w szczególności zapewniających bieżące wykazywanie wyników spisu oraz tworzenie dokumentacji spisowej, w tym ustalanie różnic inwentaryzacyjnych,
- c) przeprowadzaniu spisu za pomocą mobilnych urządzeń – skanerów, pod warunkiem uprzedniego oznaczenia składników zapasów stanowiących przedmiot spisu odpowiednimi kodami (oznaczeniami) identyfikującymi; skanery stosuje się do identyfikacji i liczenia składników zapasów (nie zapewniają one ustalenia wagi ani objętości); kolejne etapy spisu (sporządzanie arkuszy, ustalanie różnic) również następują z użyciem oprogramowania (por. pkt 70).

70. Inwentaryzację zapasów drogą spisu z natury w całości wspomaganą informatycznie (pkt 69.c) przeprowadza się z zachowaniem zasad omówionych w poprzednich punktach stanowiska. Przed przystąpieniem do spisu niezbędne jest uzgodnienie danych o zapasach zapisanych w skanerach z centralną bazą danych (bieżącą ewidencją księgową) i autoryzacja członków zespołu spisowego, aby umożliwić im korzystanie ze skanerów. Uzgodnienie dotyczy symboli (indeksów) składników zapasów, jednostek miary i ewentualnie opisu ich cech i lokalizacji, jeżeli są one weryfikowane podczas spisu. W czasie spisu zespół spisowy skanuje kody i weryfikuje odczytane przez skaner szczegółowe informacje o spisywanym składniku zapasów, np. jego cechy zewnętrzne, termin przydatności, umiejscowienie w magazynie. Stany i kody (oznaczenia) identyfikujące składniki zapasów są automatycznie zapisywane w pamięci skanerów, przy czym zespół spisowy nie ma możliwości modyfikowania tych zapisów. Po zakończeniu spisu wynik skanowania jest przekazywany do centralnego systemu informatycznego w celu sporządzenia arkuszy spisowych lub równoważnych im dokumentów. Ujawnione w trakcie spisu składniki zapasów o kodach nieujętych w bazie danych skanerów lub pozbawione kodu są spisywane według ogólnych zasad na papierowym arkuszu spisowym. Dokumenty spisowe są podpisywane elektronicznie albo tradycyjnie w zależności od przyjętego w systemie sposobu autoryzacji.

71. Dokumenty spisowe mogą być też sporządzane w formie elektronicznej, na przykład w arkuszu kalkulacyjnym, pod warunkiem że:

- a) zapisy uzyskują trwale czytelną postać podczas rejestrowania stanu zapasów stwierdzonego drogą spisu z natury,
- b) możliwe jest ustalenie osoby, która wprowadziła zapisy do dokumentów spisowych albo dokonała ich modyfikacji,
- c) stosowana procedura zapewnia sprawdzenie poprawności przetworzenia ustalonych drogą spisu z natury danych oraz kompletności i integralności (nienaruszalności) zapisów,
- d) dane źródłowe są odpowiednio chronione; jest zapewniona ich niezmiennosc przez wymagany okres przechowywania dokumentacji inwentaryzacyjnej.

E. Kontrola przebiegu i dokumentów spisu z natury

Kontrolerzy spisowi

72. Na poprawność wyników spisu z natury wpływa właściwa kontrola jego przebiegu. Funkcję kontrolera spisowego może pełnić przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczony przez niego członek komisji. Zadaniem kontrolera spisowego jest czuwanie nad poprawnością i rzetelnością spisu przez sprawdzenie przestrzegania procedur spisowych, w tym zasad sporządzania dokumentów spisowych, sposobu dokonywania pomiaru składników zapasów, niezapowiedziany udział w wybranych czynnościach spisowych, wyrywkowe 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. Kontroler spisowy potwierdza podpisem na arkuszu spisowym przeprowadzenie czynności kontrolnych, w tym swój udział w spisie danego składnika zapasów.

Udział biegłego rewidenta w spisie z natury zapasów

73. 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 i zawarcie umowy o badanie nastąpiły przed rozpoczęciem inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury,
- biegły rewident (podmiot uprawniony) został zawiadomiony o terminach przeprowadzenia spisu z natury (por. pkt 18),
- biegły rewident (podmiot uprawniony) został poinformowany o przeprowadzaniu spisu z natury w szczególnych warunkach, na przykład wymagających odpowiednich uprawnień (np. na dużych wysokościach) lub wyposażenia.

74. Biegły rewident jest obserwatorem spisu z natury, nie uczestnicząc aktywnie w jego przebiegu. Ma on prawo do:

- wglądu w dokumentację inwentaryzacyjną i otrzymania jej kopii,
- wnioskowania o ponowne przeliczenie wybranych składników zapasów; najczęściej jest to wyrywkowe sprawdzenie poprawności już spisane asortymentu,
- uzyskania wyjaśnień od członków zespołu spisowego lub innych osób uczestniczących w spisie,
- potwierdzenia na arkuszu spisowym swojej obecności w czasie spisu danego składnika zapasów.

Zastrzeżenia osoby odpowiedzialnej do spisu z natury

75. Jeżeli osoba odpowiedzialna zgłasza zastrzeżenia do spisu z natury, konieczne jest natychmiastowe poinformowanie o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej lub działającego z jego upoważnienia członka komisji. Po wysłuchaniu stron podejmuje on decyzję, czy spis z natury kwestionowanych pozycji należy powtórzyć, czy też zastrzeżenia zostają odrzucone. W powtórnym spisie uczestniczy przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub działający z jego upoważnienia członek komisji bądź kontroler spisowy. W razie odrzucenia wniosku sporządza się notatkę uzasadniającą tę decyzję; podpisują ją przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej lub działający z jego upoważnienia członek komisji, zespół spisowy i osoba odpowiedzialna, która może zgłosić zastrzeżenia.

F. Zakończenie spisu

76. Czynności spisowe uważa się za zakończone po ujęciu w arkuszach spisowych rzeczywistych stanów wszystkich składników zapasów 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 ma ona zastrzeżeń do ustaleń zawartych w arkuszach. Osoba odpowiedzialna może też odmówić podpisu i w takim przypadku powinna możliwie szybko uzasadnić przyczyny odmowy. Po tych czynnościach nie dokonuje się żadnych zmian w arkuszach spisowych.

- 77.** Jeżeli spis trwa dłużej niż jeden dzień, na koniec każdego kolejnego dnia zaznacza się w arkuszu spisowym pozycję na której zakończono spis. Zespół spisowy deponuje arkusze spisowe u przewodniczącego komisji lub wyznaczonego przez niego członka komisji. Po zakończeniu czynności spisowych danego dnia zabezpieczenia przed nieuprawnionym dostępem wymagają pola spisowe, na których następnego dnia będzie kontynuowany spis.
- 78.** Po ostatecznym zakończeniu spisu na danym polu spisowym zespół spisowy zwraca przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej lub wyznaczonemu przez niego 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, z wykorzystaniem zestawienia kontrolnego, zwrócone arkusze spisowe oraz sprawdza kompletność i poprawność wypełnienia dokumentów spisowych (arkuszy spisowych).

G. Inwentaryzacja ciągła

- 79.** Wykorzystując zapis ustawy, że zapasy przechowywane na strzeżonych składowiskach i objęte ilościowo-wartościową ewidencją księgową mogą być inwentaryzowane na dowolne daty, pod warunkiem, że nastąpi to co najmniej raz w ciągu 2 lat, możliwe jest dokonywanie spisu z natury metodą inwentaryzacji ciągłej. Dodatkowymi warunkami stosowania inwentaryzacji ciągłej zapasów drogą spisu z natury jest:
- a) prowadzenie bieżącej ilościowo-wartościowej ewidencji zapasów w sposób umożliwiający wiarygodne ustalenie ewentualnych różnic inwentaryzacyjnych na każdy dzień spisu;
 - b) posiadanie regulacji wewnętrznych normujących szczegółowo przebieg inwentaryzacji ciągłej;
 - c) podział jednostki na pola spisowe umożliwiające przeprowadzenie czynności spisowych w ciągu jednego dnia i aktualizacja informacji o zapasach składowanych na tych polach;
 - d) posiadanie stale aktualizowanego harmonogramu spisu, który ma charakter poufny (nie powinien być znany osobom odpowiedzialnym za zapasy); ma on zapewnić objęcie spisem wszystkich zapasów z częstotliwością określoną w ustawie z uwzględnieniem okresów, gdy zapasy są najniższe. Harmonogram ma w tym przypadku charakter ramowy (określa się miesiąc niekiedy kwartał, na który przypada spis z natury danego składnika zapasów), natomiast decyzje o ścisłych terminach spisu poszczególnych składników zapasu zapadają w zależności od zaistnienia warunków dogodnych do dokonania spisu (np. niskie stany zapasów);
 - e) przeprowadzanie terminowego i kompletnego spisu z natury zapasów zgodnie z harmonogramem.
- 80.** 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 według zasad przewidzianych dla inwentaryzacji okresowej (pkt. 44-78),
 - wstępne rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych i przedstawienie stosownych wniosków kierownikowi jednostki, który podejmuje ostateczną decyzję co do sposobu rozliczenia; następuje to wg wyjaśnień zawartych w pkt. 81-111.

IV. Rozliczenie inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury

81. Rozliczenie spisu z natury zapasów własnych obejmuje:

- a) wycenę poszczególnych składników zapasów objętych spisem z natury,
- b) porównanie wyników spisu z danymi bieżącej 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 ich ilości wynikających z arkuszy spisowych z danymi ewidencji pozabilansowej.

A. Wycena spisu z natury

Miejsce i przedmiot wyceny

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

83. Przedmiotem wyceny jest każdy składnik zapasów będący własnością jednostki. Jeżeli ten sam asortyment zapasów figuruje w kilku pozycjach jednego arkusza (por. pkt 48) lub w różnych arkuszach spisowych ze względu na jego składowanie w różnych miejscach jednego lub na kilku polach spisowych, wówczas dotyczące go dane sumuje się i przenosi do zestawienia zbiorczego z podaniem numerów arkuszy i pozycji, z których je przeniesiono.

84. Wycena spisu z natury następuje albo na arkuszach spisowych, co dotyczy zwłaszcza zapasów objętych tylko wartościową lub nieobjętych w ogóle ewidencją księgową, albo w zestawieniach zbiorczych, co najczęściej dotyczy zapasów objętych bieżącą ewidencją ilościową lub ilościowo-wartościową. Do zestawień zbiorczych przenosi się odrębnie każdy poszczególny asortyment zapasów wykazany w arkuszu spisowym i figurującym w ewidencji księgowej, podając jego nazwę stosowaną w ewidencji; symbol indeksu lub kodu, jednostkę miary, cenę jednostkową, ilość wykazywaną w ewidencji oraz ilość stwierdzoną drogą spisu z natury, ilościowe różnice inwentaryzacyjne (odrębnie niedobory i nadwyżki) i ich wartość. Zazwyczaj sporządza się odrębne zestawienia zbiorcze dla określonych rodzajów zapasów (np. materiałów, towarów, wyrobów gotowych, półfabrykatów) i dla osób za nie odpowiedzialnych (np. magazynierów).

Ceny stosowane do wyceny spisu

85. Do wyceny składników zapasów, ustalonych drogą spisu z natury i wykazanych w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych, stosuje się w przypadku prowadzenia księgowej ewidencji zapasów:

- a) ilościowo-wartościowej (art. 17 ust. 2 pkt 1) lub tylko wartościowej (art. 17 ust. 2 pkt 3 ustawy) – ceny zastosowane w tej ewidencji, a więc ceny rzeczywiste ustalone na poziomie cen nabycia lub zakupu bądź kosztów wytworzenia, albo stałe ceny ewidencyjne, albo ceny sprzedaży,
- b) wyłącznie ilościowej lub nieobjętej zapasów ewidencją księgową (art. 17 ust. 2 odpowiednio pkt 2 i 4 ustawy) dla:
 - materiałów i towarów – ceny zakupu lub nabycia z zastosowaniem metody pierwsze przyszło pierwsze wyszło (FIFO),
 - wyrobów gotowych i półproduktów – rzeczywiste lub planowane koszty wytworzenia, a w uzasadnionych przypadkach – ceny sprzedaży netto.

Wycena spisu

- 86.** Wyceniając składniki zapasów, wykazane w arkuszach spisu z natury 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 pkt. 85,
 - w jednostkach, które prowadzą ewidencję ilościowo-wartościową można ograniczyć wycenę do stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych między ilością ustaloną podczas spisu a ilością wynikającą z księgowej ewidencji składników, których te różnice dotyczą.

B. Ustalanie różnic inwentaryzacyjnych – porównanie stanów stwierdzonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej

Warunki porównania wyników spisu ze stanami księgowymi

- 87.** Księgowy porównuje wykazane w arkuszach spisowych lub zestawieniach zbiorczych stany wynikające ze spisu z natury ze stanami z ewidencji księgowej przeniesionymi do arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych. Warunkiem uzyskania poprawnych wyników porównań jest uprzednie sprawdzenie kompletności ujęcia w ewidencji księgowej dokumentów obrotów zapasami dokonanych do dnia spisu, z uwzględnieniem obrotów, które nastąpiły w czasie spisu, a w odniesieniu do zapasów objętych bieżącą ilościową lub ilościowo – wartościową ewidencją także sprawdzenie:

- identyczności porównywanych składników zapasów na podstawie ich nazwy, symbolu indeksu lub kodu bądź innych oznaczeń,
- zgodności jednostek miary danego składnika stosowanych podczas spisu i w ewidencji księgowej,
- identyczności cen przyjętych do wyceny spisu z cenami stosowanymi w ewidencji ilościowo-wartościowej.

Sposób porównania wyników spisu z natury z danymi ewidencji księgowej zależy od przyjętej przez jednostkę metody ewidencji zapasów.

- 88.** Jeżeli jednostka prowadzi odrębną ewidencję ilościową zapasów w magazynie i ilościowo-wartościową w księgowości lub tylko ilościowo-wartościową w magazynie, porównuje się wycenione dane ilościowe wynikające ze spisu z pochodzącymi z ewidencji księgowej danymi o ilości i wartości poszczególnych składników zapasów, ustalając – zazwyczaj w zestawieniu zbiorczym – ewentualne różnice (niedobory, nadwyżki) ilościowe i wartościowe. Można też do zestawienia zbiorczego, do którego wpisano pochodzące z ewidencji księgowej dane o ilości i wartości składników zapasów, przenieść z arkuszy spisowych wyłącznie dane ilościowe. Porównując stany ustalone drogą spisu z natury i wynikające z ewidencji księgowej, ustala się różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wycenia je za pomocą cen stosowanych w ewidencji księgowej.
- 89.** Jeżeli stan asortymentu zapasu objętego ewidencją księgową nie ma odpowiednika w arkuszu spisu z natury lub na odwrót, należy już na etapie rozliczeń wyjaśnić przyczyny tego, aby podjąć odpowiednie działania.
- 90.** Jeżeli jednostka prowadzi bieżąco jedynie ilościową ewidencję obrotów i stanów poszczególnych asortymentów zapasów, a okresowo ustala ich wartość, wtedy porównuje się ilości stwierdzone podczas spisu z figurującymi w ewidencji, ustalając różnice ilościowe (niedobory i nadwyżki) i wykazuje je w arkuszu spisowym lub zestawieniu zbiorczym (art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy).
- 91.** Jeżeli jednostka prowadzi tylko wartościową ewidencję towarów i opakowań w przekroju punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania – łączną wartość zapasu, wynikającą z podsumowania wycenionych arkuszy spisu przeprowadzonego w określonym punkcie obrotu detalicznego lub miejscu składowania, porównuje się z danymi księgowej ewidencji zapasów znajdujących się w danym punkcie lub miejscu. Nie ustala się przy tym, których składników zapasów dotyczą różnice inwentaryzacyjne.

Przykład 4. (Spis z natury w jednostkach prowadzących wyłącznie wartościową ewidencję towarów)

Jednostka prowadzi sprzedaż detaliczną za pośrednictwem sieci kiosków, oferujących szeroki asortyment towarów o przeważnie niskiej wartości jednostkowej (prasa, zeszyty, długopisy, napoje, gumy do żucia, drobne kosmetyki) Ewidencja obrotów i stanów towarów jest prowadzona wyłącznie wartościowo. Nabyte towary są przyjmowane do centralnego magazynu jednostki po cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży (z rozliczeniem odchyłeń 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	120 000 zł
12 grudnia - towary o łącznej wartości ewidencyjnej	35 000 zł
21 grudnia - towary o łącznej wartości ewidencyjnej	12 000 zł
Razem	167 000 zł

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 dzień 31.12. na podstawie spisu z natury wszystkich znajdujących się w kiosku towarów i ich wyceny w cenach sprzedaży zespół spisowy ustalił 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 przypadku prowadzenia wyłącznie ewidencji wartościowej nie wymaga wskazania, których towarów on dotyczy.

W zależności od zasad przyjętych przez 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 za wyznaczony okres tj. 129 zł (129 000 zł x 0,1%), ujawniony niedobór na kwotę 76 zł zostanie uznany za niedobór (ubytek) w granicach ryzyka (usprawiedliwiony).

92. Jeżeli jednostka nie obejmuje określonych asortymentów zapasów bieżącą ewidencją księgową (art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy), nie ma możliwości porównania wyników spisu ze stanami ewidencyjnymi. W przypadku takich asortymentów zapasów w księgach rachunkowych ich stany ujmuje się łącznie, na podstawie wycenionych arkuszy spisowych. Nie sporządza się zestawień zbiorczych ani zestawień różnic inwentaryzacyjnych.

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

Prowadząca działalność remontową spółka jawna "Jasność" odnosi zakupione materiały bezpośrednio w ciężar kosztów rodzajowych. Wycena zapasu (pozostałości) 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):

1) Otrzymano fakturę za materiał od dostawcy X z dnia 8.02.br.:

a) farba olejna biała	60 kg po 2,2 zł/ kg	= 132,00 zł
b) farba olejna czerwona	120 kg po 3,2 zł/ kg	= 384,00 zł
c) razem materiały w cenie zakupu		= 516,00 zł

2) Otrzymano fakturę za materiały od dostawcy Y z dnia 12.07.br.:

a) farba olejna biała	120 kg po 2,1 zł / kg	= 252,00 zł
-----------------------	-----------------------	-------------

b) farba olejna żółta	70 kg po 2 zł/kg = 140,00 zł
c) farba olejna czerwona	100 kg po 3,1 zł/kg = 310,00 zł
d) razem materiały w cenie zakupu	= 702,00 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):

a) farba olejna biała	150 kg
b) farba olejna żółta	100 kg
c) 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
razem	= 636 zł

Zmiana stanu zapasów materiałów (stan końcowy – stan początkowy)

$$= 636 \text{ zł} - 560 \text{ zł} = 76 \text{ zł}.$$

Ewidencja operacji gospodarczych:

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

93. W razie informatycznego wspomagania inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury (por. pkt. 69-71) na podstawie informacji odczytywanych lub wprowadzanych do systemu informatycznego jest tworzona baza danych o spisanych zapasach, zawierająca co najmniej informacje wykazywane w arkuszach spisowych. Powstała baza danych wymaga zabezpieczenia w sposób uniemożliwiający jakąkolwiek zmianę rezultatów spisu. Na podstawie tej bazy są tworzone w formie elektronicznej zestawienia końcowe (wydruki lub tabele), zawierające dane ustalone przez jednostkę. W zależności od stopnia złożoności użytkowanego informatycznego systemu inwentaryzacyjnego zestawienia końcowe mogą zawierać:

- podstawowe informacje o spisanych składnikach zapasów podawane w arkuszach spisowych; kolejne czynności, związane z wyceną, ustaleniem różnic inwentaryzacyjnych i ich rozliczeniem przebiegają w analogicznie do opisanych w pkt. 82-90,
- dane o ewidencyjnych stanach zapasów, pochodzące z informatycznego systemu inwentaryzacyjnego (są one niedostępne w trakcie spisu członkom zespołu spisowego, lecz dostępne w momencie przetwarzania zebranych danych) i zestawienia zbiorcze, zawierające ilościowe różnice inwentaryzacyjne (niedobory i nadwyżki), które podlegają wycenie, wyjaśnieniu i rozliczeniu,
- dane wartościowe (wartość zapasów oraz kwota różnic inwentaryzacyjnych) – w przypadku zintegrowania – także w zakresie wyceny – informatycznego systemu inwentaryzacyjnego z ewidencją księgową zapasów.

94. 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. Wcześniej członkowie komisji inwentaryzacyjnej oceniają poprawność zestawień końcowych. Wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych oraz ich ostateczne rozliczenie następuje według ogólnych zasad (por. dalej).

² 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).

C. Wyjaśnienie i rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych³

Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych

95. Różnice inwentaryzacyjne, wynikające z porównania wyników spisu z natury z danymi księgowej ewidencji zapasów, pogrupowane według rodzajów zapasów i osób za nie odpowiedzialnych, księgowy przenosi z arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych do zestawienia różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i zestawienia różnic jakościowych (szkody). Sprawdzone i kompletne zestawienia różnic księgowy przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej w celu określenia przyczyn powstania różnic i zaproponowania kierownikowi jednostki sposobu ich rozliczenia. Można również wykorzystać arkusze spisowe lub zestawienia zbiorcze jako zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych. Zważywszy jednak, że różnic inwentaryzacyjnych jest znacznie mniej niż asortymentów zapasów, przeniesienie składników zapasów wykazujących różnice do zestawienia różnic ilościowych lub jakościowych upraszcza dalsze prace. Jeżeli porównanie stanów zapasów ustalonych drogą spisu z natury ze stanami wykazanymi w ewidencji księgowej nie wykazało różnic, księgowy informuje o tym przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej.
96. Różnice inwentaryzacyjne, o których mowa w pkt. 95, mogą mieć charakter niedoborów, dzielonych na pozorne i usprawiedliwione (uzasadnione) oraz nieusprawiedliwione (nieuzasadnione), a także podobnie traktowanych szkód, spowodowanych obniżeniem przydatności gospodarczej danego składnika zapasów oraz nadwyżek.
97. W celu ustalenia przyczyn powstania 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 powstania różnic, a zarazem stwierdzenia uchybień w przebiegu spisu, zastrzeżeń co do poprawności i obiektywizmu ustaleń, a także w przypadku odmowy podpisania arkusza spisowego przez osobę odpowiedzialną z jednoczesnym wskazaniem powodów tej odmowy.

Na tej podstawie komisja inwentaryzacyjna, odrębnie dla każdej pozycji różnic, ustala przyczynę jej powstania i odpowiednio do niej proponuje określony sposób rozliczenia. Wyniki rozpatrzenia każdej różnicy komisja inwentaryzacyjna ujmuje w protokole rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierającym wnioski co do sposobu ich rozliczenia wraz z uzasadnieniem. Może to również nastąpić na odpowiednio rozbudowanym zestawieniu różnic ilościowych i jakościowych. Protokół jest przekazywany kierownikowi jednostki (por. pkt 109).

Różnice pozorne

98. Komisja inwentaryzacyjna, rozpatrując przyczyny powstania różnic inwentaryzacyjnych, 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 obrotu zapasami 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 wycenieniu wyników spisu.

³ W przypadku zapasów nieobjętych bieżącą ewidencją księgową, jak już wspomniano, dokonuje się – na podstawie wycenionych arkuszy spisowych – korekty kosztów o wartość pozostałych na dzień bilansowy materiałów, towarów oraz wyrobów gotowych.

Szczególnym rodzajem różnic pozornych są zapasy nieobjęte spisem z natury ze względu na to, że znajdują się poza jednostką, a fakt ten nie został odnotowany w ewidencji księgowej.

Przykład 7. (Różnice pozorne)

W toku inwentaryzacji drogą spisu z natury wyrobów 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 zestawu Mini, 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.).

99. Dla składników zapasów, których stan określa się za pomocą pomiaru szacunkowego (por. pkt. 53-56) 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, jeżeli mieszczą się w przedziale ustalonym dla tej grupy zapasów. W takim przypadku stan ewidencyjny uznaje się za zgodny z rzeczywistością, a rozbieżność za niebyłą i nie wykazuje się jej, ani nie rozlicza.

Różnice ilościowe – niedobory

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

- a) ubytki naturalne, wynikające 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 sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych lub norm przyjętych zwyczajowo, ustalonych przez kierownika jednostki, a także niedobory powstałe przy kompletacji dostaw i sprzedaży oraz wskutek nieudokumentowanych rozchodów, kradzieży w sklepach samoobsługowych; obciążają one koszty działalności operacyjnej,
- b) ubytki usprawiedliwione przekraczające normy obciążają 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 niż zafakturowany, co nie zostało ujawnione przy odbiorze, ujmuje się jako pozostałe koszty operacyjne,

- e) niedobory, uznane za wynikające z pomyłkowej zamiany (przy przychodzie lub rozchodzie) podobnych składników zapasów, mogą być kompensowane ich nadwyżką albo zostać zaliczone do kosztów działalności operacyjnej, jeżeli nie ma możliwości kompensaty,
- f) niedobory spowodowane zdarzeniami losowymi, takimi jak: pożar, powódź, wichura, zalanie, kradzież, obciążają pozostałe koszty operacyjne.

101. Niedobory nieusprawiedliwione (powstałe wskutek zaniedbań, nadużyć, braku właściwego zabezpieczenia, ochrony lub niewłaściwych warunków składowania) można podzielić na:

- a) niedobory bezsporne, kiedy osoba odpowiedzialna wyraża zgodę na ich pokrycie; są one odnoszone w ciężar rozrachunków z pracownikami,
- b) niedobory sporne, jeżeli osoba odpowiedzialna nie wyraża zgody na ich pokrycie; kierownik jednostki podejmuje decyzję, czy dany niedobór zostanie zaliczony do:
 - niedoborów dochodzonych – roszczenie o zwrot szkody w wysokości poniesionej straty wobec osoby uznanej za winną 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, a zarazem może zastosować wobec osoby odpowiedzialnej sankcje (upomnienie, pozbawienie premii, odwołanie z funkcji, wypowiedzenie); obciążają one pozostałe koszty operacyjne.

Różnice jakościowe (szkody)

102. Podobny do niedoborów charakter mają szkody spowodowane pełną lub częściową utratą przez składnik zapasów pierwotnej przydatności gospodarczej (wartości użytkowej lub handlowej) wskutek oddziaływania czynników natury:

- fizycznej (utrata cech użytkowych wskutek uszkodzeń, zniszczeń, przeterminowania) lub/i
- ekonomicznej (zmiany mody, postęp techniczno-technologiczny).

103. Szkody ustala się jak niedobory, a rozlicza je na podstawie uwag zamieszczonych w arkuszach spisowych bądź odrębnych protokołów, stosując następujący tok postępowania:

- a) sporządza się zestawienie różnic jakościowych na wzór zestawienia różnic ilościowych z podziałem na rodzaje, asortymenty zapasów, osoby odpowiedzialne za określone składniki zapasów o obniżonej przydatności gospodarczej z jednoczesnym wskazaniem miejsca, w którym się one znajdują; wykazane w zestawieniu składniki zapasów o obniżonej przydatności są wyceniane przez księgowego po cenach stosowanych w ewidencji księgowej,
- b) przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazuje zestawienie różnic jakościowych kompetentnym osobom z zaleceniem weryfikacji stanu jakościowego składników zapasów wykazanych w zestawieniu i ustalenia cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania za nie; uznaje się, że zapasy przeznaczone do zniszczenia mają zerową wartość,
- c) po ustaleniu różnic między wartością zapasów o obniżonej przydatności gospodarczej według cen stosowanych w ewidencji księgowej a ich wartością po możliwych do uzyskania cenach sprzedaży netto, przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazuje zestawienie różnic jakościowych (wraz z protokołem o którym mowa w pkt. 109) do rozpatrzenia i decyzji kierownika jednostki.

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 sprzedana. Nieprzydatny okazał się materiał X w ilości 150 sztuk i materiał Y w ilości 20 sztuk. Ujęto je w odrębnym arkuszu spisu z natury i wraz z pozostałymi dokumentami przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej przekazał je księgowemu, który w ramach czynności rozliczeniowych ustalił, że:

- *jednostkowe ceny ewidencyjne materiałów uznanych za nieprzydatne są następujące:*
 - a) *cena materiału X – 15 zł/szt.,*
 - b) *cena materiału Y – 100 zł/szt.*
- *zdaniem kompetentnych pracowników 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>Materiał</i>	<i>Ilość szt.</i>	<i>Cena ewidencyjna</i>	<i>Wartość w ewidencji księgowej</i>	<i>Cena sprzedaży netto</i>	<i>Wartość ogółem możliwa do uzyskania ze sprzedaży</i>	<i>Różnice (niedobór)</i>
<i>X</i>	<i>150</i>	<i>15,-</i>	<i>2 250,-</i>	<i>11,-</i>	<i>1 650,-</i>	<i>600,-</i>
<i>Y</i>	<i>20</i>	<i>100,-</i>	<i>2 000,-</i>	<i>85,-</i>	<i>1 700,-</i>	<i>300,-</i>
<i>Razem</i>			<i>4 250,-</i>		<i>3 350,-</i>	<i>900,-</i>

Różnice ilościowe – nadwyżki

104. Stwierdzone podczas spisu z natury nadwyżki zapasów mogą:

- a) wynikać z niedokładności urządzeń pomiarowych, mieszcząc się w granicach tolerancji – zmniejszają one koszty działalności operacyjnej,
- b) być spowodowane pomyłkową zamianą podobnych składników zapasów (przy przychodzie lub rozchodzie) – w takim przypadku istnieje możliwość kompensaty nimi niedoboru (por. pkt 98.e) albo zmniejszenia o nie kosztów działalności operacyjnej,
- c) powstać wskutek nieudokumentowanych zwrotów z produkcji, likwidacji środków trwałych lub dostaw wyższych od zadeklarowanych w fakturze na pokrycie ewentualnych strat w transporcie; jeżeli takie straty nie wystąpią; zaistniałe nadwyżki wpływają na zmniejszenie cen jednostkowej danego asortymentu zapasów lub są ujmowane jako pozostałe przychody operacyjne,
- d) należeć do pozostałych nadwyżek, których przyczyn nie udało się jednoznacznie ustalić; są one zaliczane do pozostałych przychodów operacyjnych.

Kompensata

105. Komisja inwentaryzacyjna, uwzględniając wyjaśnienia osoby odpowiedzialnej, może zaproponować rozliczenie nadwyżki jako kompensaty usprawiedliwionego niedoboru (por. pkt 100.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.

106. Przy ustalaniu kwoty podlegającej kompensacie stosuje się zasadę mniejszej ilości i niższej ceny.

Oznacza to, że jeżeli 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 w 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 prawdopodobnie 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: $8 \text{ kg} \times 14 \text{ zł/kg} = 112 \text{ zł}$.

Po dokonaniu kompensaty nierozliczona część 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 z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych

- 107.** Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych, w tym jakościowych (por. pkt 102), komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych, zawierający umotywowane wnioski, co do sposobu rozliczenia każdej różnicy inwentaryzacyjnej i przedstawia go kierownikowi jednostki. Do protokołu dołącza się zestawienia różnic ilościowych i jakościowych lub zestawienia zbiorcze. Podobny jest tryb postępowania w przypadku przeprowadzenia spisu z natury przez podmiot zewnętrzny.
- 108.** Kierownik jednostki rozpatruje i zatwierdza wnioski komisji, wprowadzając uprzednio ewentualne zmiany, po zapoznaniu się z opinią księgowego, a w razie potrzeby także – radcy prawnego.
- 109.** Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu z rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych 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). Składniki zapasów o obniżonej przydatności wykazuje się w ewidencji księgowej odrębnie.
- 110.** Jeżeli w toku postępowania wyjaśniającego komisja inwentaryzacyjna uzna, że którakolwiek różnica inwentaryzacyjna powstała wskutek przestępstwa (kradzież, fałszerstwo), przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej występuje do kierownika jednostki z pisemnym wnioskiem o powiadomienie organów ścigania.

Zakończenie prac komisji inwentaryzacyjnej

- 111.** Wskazane 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 zazwyczaj krótkie sprawozdanie z przebiegu spisu i jego wyników, spostrzeżenia i uwagi, dotyczące sposobu przechowywania zapasów i dokumentacji obrotu zapasami, ich jakości, bezpieczeństwa, a także wnioski co do usprawnienia gospodarki magazynowej, organizacji spisu w przyszłości i koniecznych uzupełnień lub zmian w wewnętrznych regulacjach jednostki dotyczących inwentaryzacji drogą spisu z natury.

D. Archiwizacja dokumentacji inwentaryzacyjnej

- 112.** Dokumentację inwentaryzacyjną (zarządzenie kierownika jednostki o inwentaryzacji, arkusze spisowe, zestawienia zbiorcze i inne dokumenty) przechowuje się w jednostce lub poza nią, w podmiocie świadczącym usługi przechowywania dokumentów, z zachowaniem zasad określonych w rozdz. 8 ustawy, przez 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dotyczył spis z natury.
- 113.** Treść dokumentów inwentaryzacyjnych może być, zgodnie z art. 73 ust. 2 ustawy, przeniesiona na informatyczne nośniki danych, jeżeli pozwala to zachować ich zawartość przez obowiązujący okres przechowywania i umożliwia ich odtworzenie w postaci wydruku.