INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

WERSJA CYFROWA
CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ
inforlex.pl

BGK BIULETYN głównego księgowego

miesięcznik

EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

Temat numeru

Kompletna dokumentacja inwentaryzacyjna – co powinna zawierać

10/358
październik 2026

I. TEMAT NUMERU

1. INFORLEX Kompletna dokumentacja inwentaryzacyjna – co powinna zawierać . . . 3
Ramy prawne i dobór metody . . . 4
Terminy przeprowadzania inwentaryzacji . . . 7
KSR i stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości . . . 8
Instrukcja inwentaryzacyjna . . . 8
PKPiR – odrębne zasady . . . 8
Przygotowanie i przebieg inwentaryzacji . . . 9
Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe . . . 10
Pola spisowe i ruch magazynowy . . . 10
Przygotowanie księgowości . . . 10
Potwierdzenia należności . . . 11
Weryfikacja sald . . . 11
Spis z natury – procedura krok po kroku . . . 11
Różnice inwentaryzacyjne i ich księgowanie . . . 13
Kompensata niedoborów i nadwyżek . . . 14
Odpowiedzialność pracownika za niedobór . . . 15
Przykładowe księgowania . . . 15

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

ISSN 2084-5863
Indeks 328995

Abonament 2027 Przedłuż abonament i odbierz prezent! oferta2027.infor.pl

eprasa.pl 4a5568d915

Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych 17
Skutki podatkowe 17
CIT i PIT 17
Kradzież i inne zdarzenia wymagające szczególnego udokumentowania . . 18
Podatek VAT 18
Inwentaryzacja w badaniu sprawozdania finansowego 19
Najczęstsze błędy i praktyczne problemy 21

II. RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA
1. Jak czytać zestawienie obrotów i sald jak biegły rewident (2) 25

III. ZARZĄDZANIE FINANSAMI
1. Procedury kontrolne inwentaryzacji w pigułce 34
Przygotowanie inwentaryzacji 34
Najpierw ustal, co podlega inwentaryzacji 34
Krok 1. Planowanie odpowiedniego terminu 35
Krok 2. Ustalenie terminu rozliczenia 35
Krok 3. Określenie odpowiedzialności 36
Krok 4. Przygotowanie magazynu i dokumentacji jeszcze przed liczeniem 36
Krok 5. System ostrzegawczy 37
Krok 6. Checklista 37
Podział obowiązków – kto liczy, a kto sprawdza 38
Checklista 40
Ustalenie stanu rzeczywistego 40
Checklista 43
Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych 43
Checklista 44
Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych 45
Checklista 46
Kontrola bieżąca zapasów w ciągu roku 46
Checklista 47
Dokumentacja inwentaryzacyjna 47
Checklista 49

eprasa.pl 4a5568d915

I. TEMAT NUMERU

1 Kompletna dokumentacja inwentaryzacyjna – co powinna zawierać

Zobacz więcej www.inforlex.pl

Inwentaryzacja to nie tylko coroczne liczenie towarów w magazynie czy gotówki w kasie. Z punktu widzenia rachunkowości chodzi przede wszystkim o sprawdzenie, czy to, co mamy zapisane w księgach, zgadza się z rzeczywistością.

W praktyce sprawdzamy zatem, czy wykazane w księgach aktywa rzeczywiście istnieją, czy należą do jednostki, czy ujęliśmy wszystkie zobowiązania i czy poszczególne składniki majątku zostały prawidłowo sklasyfikowane i wycenione. Inwentaryzacja jest więc jednym z elementów, które pozwalają nam potwierdzić, że księgi, a w konsekwencji również sprawozdanie finansowe, pokazują rzeczywistą sytuację majątkową i finansową jednostki.

Podstawowych zasad dotyczących inwentaryzacji należy szukać przede wszystkim w art. 26–27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor).

Artykuł 26 uor wskazuje trzy podstawowe sposoby przeprowadzania inwentaryzacji:

- **spis z natury** – czyli fizyczne policzenie, zważenie albo zmierzenie składników majątku,
- **potwierdzenie sald** – czyli uzgodnienie określonych sald z bankiem albo kontrahentem,
- **weryfikację** – czyli porównanie danych z ksiąg z dokumentami i sprawdzenie, czy dane saldo jest prawidłowe i realne.

Uor określa również, które składniki inwentaryzujemy daną metodą oraz kiedy i jak często trzeba to robić. Nie możemy więc dowolnie zdecydować, że wszystko zweryfikujemy „z dokumentów", bo tak będzie szybciej. Metoda inwentaryzacji zależy od rodzaju składnika aktywów lub pasywów.

Z kolei art. 27 uor wskazuje, co zrobić z wynikami inwentaryzacji. Trzeba je odpowiednio udokumentować, powiązać z zapisami w księgach, a jeżeli pojawią się różnice – wyjaśnić ich przyczynę i je rozliczyć. Różnice inwentaryzacyjne ujmujemy w księgach tego roku obrotowego, na który przypada termin inwentaryzacji.

W praktyce bardzo pomocne jest również stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z 2016 r. dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Uor określa przede wszystkim, co trzeba zrobić, natomiast stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości znacznie szerzej pokazuje, jak to zorganizować w praktyce, tj. jak: przygotować spis,

eprasa.pl 4a5568d915

podzielić jednostkę na pola spisowe, przeprowadzić pomiar, udokumentować wyniki, wyjaśnić różnice czy zastosować kompensaty.

Warto pamiętać, że są to jednak dobre praktyki i wskazówki. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości pomaga zatem prawidłowo przeprowadzić inwentaryzację, ale nie zastępuje przepisów uor.

Przy inwentaryzacji środków trwałych pomocny jest również Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 11 „Środki trwałe". Przydaje się przede wszystkim wówczas, gdy trzeba ustalić, co właściwie jest odrębnym środkiem trwałym, jak go sklasyfikować, wycenić albo prawidłowo ująć w ewidencji. Sam obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji wynika jednak z uor, a nie z KSR nr 11.

Osobno trzeba potraktować przedsiębiorców prowadzących wyłącznie podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR). W ich przypadku nie stosujemy automatycznie całego systemu inwentaryzacji bilansowej z art. 26–27 uor. Dla PKPiR obowiązują własne zasady sporządzania spisu z natury. Od 1 stycznia 2026 r. wynikają one z rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 6 września 2025 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, dalej: rozporządzenie z 6 września 2025 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 1299).

W praktyce oznacza to, że **inwentaryzacja ma odpowiedzieć na pytanie, czy stan wynikający z ksiąg odpowiada temu, co jednostka faktycznie posiada, co jest jej należne i jakie zobowiązania rzeczywiście na niej ciążą.** Samo przeprowadzenie spisu czy wysłanie potwierdzeń sald to jeszcze nie koniec procesu. Trzeba przeanalizować wyniki, wyjaśnić ewentualne rozbieżności i prawidłowo rozliczyć je w księgach.

Ramy prawne i dobór metody

Dla jednostek prowadzących księgi rachunkowe podstawą jest oczywiście uor. Zgodnie z art. 4 ust. 1 uor księgi i sprawozdanie finansowe mają rzetelnie i jasno pokazywać sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy. Inwentaryzacja jest jednym z narzędzi, które ma w tym pomóc. Dlatego art. 4 ust. 3 uor wprost zalicza okresowe ustalanie lub sprawdzanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów do elementów rachunkowości jednostki.

Za prawidłowe wykonanie obowiązków związanych z rachunkowością odpowiada kierownik jednostki. W praktyce nie oznacza to oczywiście, że prezes czy członek zarządu ma osobiście w magazynie liczyć z arkuszem spisowym każdą sztukę towaru. Poszczególne zadania mogą wykonywać pracownicy, główny księgowy, komisja inwentaryzacyjna, zespoły spisowe, a sam spis można też zlecić firmie zewnętrznej. Nie zmienia to jednak odpowiedzialności kierownika jednostki za prawidłową organizację całego procesu.

Potwierdza to również Ministerstwo Finansów, wskazując, że skorzystanie z usług podmiotu zewnętrznego jest dopuszczalne, ale nie oznacza przeniesienia na niego odpowiedzialności za inwentaryzację. To kierownik jednostki powinien zadbać o to, aby spis został odpowiednio przygotowany, przeprowadzony, udokumentowany i rozliczony.

eprasa.pl 4a5568d915

Najważniejszym przepisem, jeśli chodzi o samą inwentaryzację, jest art. 26 uor. To właśnie z niego wynika, co i w jaki sposób inwentaryzujemy.

Uor przewiduje trzy podstawowe metody: spis z natury, potwierdzenie sald oraz weryfikację. Co ważne, jednostka nie może wybierać między nimi, opierając się wyłącznie na tym, która z metod jest w danym momencie najwygodniejsza.

W dużym uproszczeniu można przyjąć, że składniki, które mają fizyczną postać i które możemy faktycznie policzyć, zważyć czy zmierzyć, inwentaryzujemy spisem z natury. Tam, gdzie stan określonych aktywów może potwierdzić bank albo kontrahent, stosujemy potwierdzenie salda. Natomiast pozostałe aktywa i pasywa sprawdzamy przede wszystkim poprzez weryfikację, czyli porównanie zapisów w księgach z dokumentami i ocenę, czy wykazane saldo jest prawidłowe i realne.

Jednak jest to tylko ogólna zasada. Przy konkretnych pozycjach trzeba już sprawdzić, jaką metodę przewiduje dla nich art. 26 uor. Nie zawsze bowiem działa tu prosta reguła: „jest fizycznie, to robimy spis, nie ma fizycznie, to robimy weryfikację". Uor przewiduje w tym zakresie konkretne rozwiązania i wyjątki.

Tabela 1. **Dobór metody inwentaryzacji (art. 26 ust. 1–2 uor)**

Składnik	Metoda	Co sprawdzamy w praktyce	Podstawa prawna
1	2	3	4
gotówka w kasie i inne aktywa pieniężne poza rachunkami bankowymi	spis z natury	rzeczywistą ilość, nominały, waluty, zgodność z ewidencją	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
materialne papiery wartościowe	spis z natury	fizyczne istnienie, liczbę i identyfikację dokumentów	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
materiały, towary, wyroby gotowe, półprodukty	spis z natury	ilość, stan jakościowy, przydatność, własność, prawidłowość oznaczenia	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
produkcja w toku	spis z natury	ilość oraz etap zaawansowania potrzebny do późniejszej wyceny	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
środki trwałe dostępne do spisu	spis z natury	fizyczne istnienie, numer inwentarzowy, lokalizację, użytkownika, stan techniczny	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
nieruchomości zaliczone do inwestycji, z wyjątkiem przypadków objętych pkt 3	spis z natury	stan rzeczywisty i zgodność z ewidencją	art. 26 ust. 1 pkt 1 uor
środki trwałe o znacznie utrudnionym dostępie	weryfikacja	dokumentację techniczną, ewidencję, realność i wartość	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor
grunty i prawa zakwalifikowane do nieruchomości	weryfikacja	tytuły prawne, ewidencję gruntów, dokumentację własności i wartość	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor

eprasa.pl 4a5568d915

1	2	3	4
środki na rachunkach bankowych	potwierdzenie	saldo banku i zgodność z księgami, operacje w toku rozliczenia	art. 26 ust. 1 pkt 2 uor
zdematerializowane papiery wartościowe i aktywa finansowe przechowywane przez inne podmioty	potwierdzenie	stan wykazany przez bank, dom maklerski lub depozytariusza	art. 26 ust. 1 pkt 2 uor
standardowe należności od kontrahentów, w tym pożyczki	potwierdzenie	zgodność salda oraz dokumentów składających się na saldo	art. 26 ust. 1 pkt 2 uor
należności sporne i wątpliwe	weryfikacja	dokumentację, stan sporu, odzyskiwalność i potrzebę odpisu	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor
należności i zobowiązania wobec osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych	weryfikacja	dokumenty źródłowe, płatności, realność i kompletność	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor
rozrachunki publicznoprawne	weryfikacja	deklaracje, JPK, decyzje, wpłaty, rozliczenia z urzędem	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor
zobowiązania wobec dostawców	weryfikacja	faktury, umowy, przyjęcia dostaw, korekty, kompensaty, późniejsze płatności i kompletność zobowiązań	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor
wartości niematerialne i prawne	weryfikacja	istnienie prawa, okres obowiązywania, wartość, amortyzację i dalszą przydatność	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor jako pozostałe aktywa
rezerwy, rozliczenia międzyokresowe, kapitały	weryfikacja	podstawę prawną i ekonomiczną, kalkulację, kompletność i wysokość	art. 26 ust. 1 pkt 3 uor jako pozostałe pasywa
własne składniki majątku powierzone kontrahentowi	potwierdzenie	ilość i stan majątku znajdującego się poza jednostką	art. 26 ust. 1 pkt 2 uor
składniki obce znajdujące się u jednostki	spis z natury	ilość i właściciela; wynik przekazuje się właścicielowi	art. 26 ust. 2 uor

Szczególnej uwagi wymagają należności i zobowiązania, ponieważ – mimo że obie pozycje dotyczą rozrachunków z kontrahentami – uor przewiduje dla nich różne metody inwentaryzacji.

Należności jednostki co do zasady potwierdza się z dłużnikiem. To jednostka jako wierzyciel występuje do kontrahenta o potwierdzenie, czy saldo wykazane w jej księgach jest zgodne z jego ewidencją.

Jeżeli kontrahent wskaże inną kwotę, trzeba wyjaśnić różnicę i ustalić jej przyczynę. Może ona wynikać np. z faktury ujętej tylko przez jedną ze stron, płatności dokonanej na przełomie okresów, korekty, kompensaty albo innego dokumentu, który nie został jeszcze uwzględniony w ewidencji jednej ze stron.

eprasa.pl 4a5568d915

Inaczej wygląda to w przypadku zobowiązań. Zasadniczo inwentaryzujemy je drogą weryfikacji, czyli porównujemy saldo wynikające z ksiąg z fakturami, umowami, potwierdzeniami zapłaty, dokumentami kompensat, korektami i innymi dokumentami potwierdzającymi istnienie oraz wysokość zobowiązania.

W praktyce jednostka może zarówno otrzymać od dostawcy prośbę o potwierdzenie salda, jak i sama zwrócić się do niego o jego uzgodnienie. Trzeba jednak pamiętać, że zobowiązania jednostki co do zasady inwentaryzuje się drogą weryfikacji, a nie potwierdzenia salda.

Takie potwierdzenie może być bardzo dobrym dowodem przy weryfikacji rozrachunków, ale samo jego otrzymanie nie oznacza jeszcze, że zobowiązanie zostało zinwentaryzowane metodą potwierdzenia salda. W przypadku zobowiązań właściwą metodą inwentaryzacji pozostaje weryfikacja.

WAŻNE! Brak odpowiedzi kontrahenta nie oznacza potwierdzenia salda. Nie można zatem przyjąć zasady, że jeżeli kontrahent nie zgłosił zastrzeżeń, saldo automatycznie uznaje się za zgodne. Jeżeli uzyskanie potwierdzenia należności z uzasadnionych przyczyn nie jest możliwe, zastosowanie znajduje art. 26 ust. 1 pkt 3 uor i saldo należy zinwentaryzować poprzez porównanie danych wynikających z ksiąg z odpowiednimi dokumentami oraz weryfikację jego wartości.

Terminy przeprowadzania inwentaryzacji

Zasadą jest przeprowadzenie inwentaryzacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego. W praktyce nie oznacza to jednak, że wszystkie czynności trzeba wykonać dokładnie w dniu bilansowym. Dla znacznej części aktywów objętych spisem z natury lub potwierdzeniem salda termin uważa się za dotrzymany, jeżeli czynności rozpoczęto niewcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego i zakończono je do 15. dnia następnego roku.

Jeżeli rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowym, daje to zasadniczo okres od 1 października do 15 stycznia. Jeżeli stan składników majątku zostanie ustalony w innym dniu niż dzień bilansowy, trzeba go następnie doprowadzić do stanu na dzień bilansowy, uwzględniając wszystkie zwiększenia i zmniejszenia, które miały miejsce pomiędzy dniem spisu a końcem roku.

Nie do wszystkich składników można jednak zastosować ten wydłużony termin inwentaryzacji. Wyłączenie dotyczy m.in. aktywów pieniężnych, materialnych papierów wartościowych, produktów w toku oraz określonych zapasów odpisywanych bezpośrednio w koszty.

Uor pozwala również na rzadsze przeprowadzanie spisu niektórych składników. Zapasy materiałów, towarów, produktów gotowych i półproduktów znajdujące się w strze-

eprasa.pl 4a5568d915

żonych składowiskach i objęte ewidencją ilościowo-wartościową mogą być spisywane raz w ciągu 2 lat.

Z kolei nieruchomości zaliczone do środków trwałych i inwestycji, a także inne środki trwałe oraz określone maszyny i urządzenia znajdujące się na terenie strzeżonym mogą być inwentaryzowane raz w ciągu 4 lat.

KSR i stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości

W praktyce bardzo pomocne jest stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z 2016 r. dotyczące inwentaryzacji zapasów drogą spisu z natury. Dokument rozwija kwestię organizacyjnego i technicznego przebiegu spisu oraz pokazuje, jak w praktyce stosować art. 26 i 27 uor.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości nie zastępuje ustawy, ale pomaga rozwiązywać problemy, które pojawiają się przy organizacji i przeprowadzaniu spisu. Zawiera opis wielu dobrych praktyk dotyczących m.in.: przygotowania magazynu, komisji inwentaryzacyjnej, zespołów spisowych, pól spisowych czy kontroli ruchu magazynowego.

KSR nr 11 dotyczy natomiast przede wszystkim ujmowania, wyceny i ewidencji środków trwałych. Może być bardzo użyteczny przy identyfikowaniu składników majątku podczas inwentaryzacji, ale nie zastępuje regulacji zawartych w art. 26 i 27 uor.

Instrukcja inwentaryzacyjna

Instrukcja inwentaryzacyjna jest kolejnym, tym razem wewnętrznym poziomem regulacji. Nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa i nie może zmienić ustawowej metody ani częstotliwości inwentaryzacji.

Jej rolą jest przełożenie przepisów ustawy i przyjętych dobrych praktyk na sposób działania konkretnej jednostki. To właśnie w instrukcji warto określić odpowiedzialność poszczególnych osób, harmonogram, sposób wydzielania pól spisowych, zasady dokumentowania spisu, sposób kontroli ruchu magazynowego czy rozliczania różnic.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości przewiduje wprost stosowanie wewnętrznych regulacji, zarządzenia kierownika jednostki, planu, harmonogramu oraz instrukcji jako elementów właściwego przygotowania spisu zapasów.

PKPiR – odrębne zasady

PKPiR jest odrębnym systemem i tutaj obowiązują inne reguły niż przy pełnych księgach rachunkowych.

eprasa.pl 4a5568d915

Rozporządzenie z 6 września 2025 r., obowiązujące od 1 stycznia 2026 r., nakazuje sporządzanie spisu z natury m.in. na 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku, a także w szczególnych sytuacjach, takich jak zmiana wspólnika, zmiana proporcji udziałów czy likwidacja działalności.

Spis obejmuje m.in. towary handlowe, materiały, półwyroby, produkcję w toku, wyroby gotowe, braki i odpady. § 21 określa elementy, które powinien zawierać spis, natomiast § 22 reguluje zasady jego wyceny.

Wyceny należy dokonać najpóźniej w ciągu 14 dni od zakończenia spisu, a jego wartość ująć w PKPiR.

Dla przedsiębiorcy prowadzącego wyłącznie PKPiR nie stosuje się więc automatycznie procedur bilansowych z art. 26 uor, takich jak potwierdzanie sald należności, weryfikacja wszystkich pasywów czy 4-letni cykl inwentaryzacji niektórych środków trwałych. Spis dla PKPiR służy przede wszystkim celom podatkowym i jest przeprowadzany na zasadach wynikających z odrębnego rozporządzenia.

Przygotowanie i przebieg inwentaryzacji

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja zaczyna się od właściwego przygotowania całego procesu. Najpierw trzeba ustalić, jakie składniki będą objęte inwentaryzacją, jaką metodą należy je zinwentaryzować, na jaki dzień lub w jakim okresie będą wykonywane poszczególne czynności, kto będzie za nie odpowiedzialny oraz w jaki sposób zostaną udokumentowane wyniki.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości wyraźnie rozdziela etap organizacyjny od samego przebiegu spisu. Wskazuje m.in. na potrzebę powołania komisji inwentaryzacyjnej i zespołów spisowych, przygotowania regulacji wewnętrznych, zarządzenia kierownika jednostki, harmonogramu oraz właściwego wydzielenia pól spisowych.

Instrukcja inwentaryzacyjna powinna regulować stałe zasady obowiązujące w jednostce, natomiast zarządzenie kierownika odnosi się już do konkretnej inwentaryzacji. W praktyce dobrze jest wskazać w nim daty, lokalizacje, skład komisji i zespołów spisowych, zakres ich odpowiedzialności oraz terminy przekazania arkuszy, wykonania wyceny czy wyjaśnienia różnic.

Zarządzenie pełni więc przede wszystkim funkcję organizacyjną i kontrolną. Nie służy do zmieniania zasad wynikających z uor, ale do uporządkowania konkretnego procesu inwentaryzacji w jednostce.

Harmonogram również powinien obejmować cały proces, a nie wyłącznie dzień, w którym zespół spisowy wchodzi do magazynu. W praktyce warto ująć w nim przygotowanie danych i magazynu, przeprowadzenie spisu, wysyłkę i analizę potwierdzeń sald, weryfikację, wycenę, ustalenie różnic, postępowanie wyjaśniające, zatwierdzenie wyników i ich ujęcie w księgach.

eprasa.pl 4a5568d915

Takie podejście wynika zarówno z art. 26 i 27 uor, jak i z etapów opisanych w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości.

Komisja inwentaryzacyjna i zespoły spisowe

Role komisji i zespołów spisowych powinny być wyraźnie rozdzielone. Zespoły spisowe mają przede wszystkim ustalić rzeczywisty stan składników majątku. Komisja inwentaryzacyjna pełni natomiast funkcję organizacyjną, nadzorczą i kontrolną, a później analizuje różnice oraz przygotowuje wnioski dotyczące ich rozliczenia.

Osoba odpowiedzialna za powierzony majątek powinna mieć możliwość obecności podczas spisu i zgłoszenia ewentualnych zastrzeżeń. Z punktu widzenia kontroli nie powinna jednak samodzielnie przeprowadzać całego spisu majątku, za który sama odpowiada.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości szczegółowo opisuje te funkcje jako element prawidłowej organizacji inwentaryzacji.

Pola spisowe i ruch magazynowy

Pola spisowe powinny być wydzielone w taki sposób, aby ograniczyć ryzyko pominięcia lub podwójnego policzenia tych samych składników. Ma to szczególne znaczenie wtedy, gdy ten sam asortyment znajduje się w kilku miejscach magazynu.

W praktyce ważne jest więc jednoznaczne określenie granic poszczególnych obszarów, oznaczanie miejsc już spisanych oraz kontrolowanie przemieszczeń pomiędzy polami spisowymi.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości poświęca temu zagadnieniu sporo uwagi, zwłaszcza w kontekście przygotowania zapasów oraz prowadzenia spisu w warunkach nieprzerwanej działalności.

Ruch magazynowy najlepiej ograniczyć na czas spisu. Nie zawsze jest to jednak możliwe. Jeżeli działalność nie może być zatrzymana, każde przyjęcie, wydanie lub przesunięcie powinno pozostawić w dokumentacji taki ślad, aby można było ustalić, czy dany składnik został policzony przed operacją, czy już po niej.

Kontrola ruchu magazynowego jest ważna nie tylko dla samej inwentaryzacji, ale również z punktu widzenia prawidłowego *cut-off*, czyli właściwego przyporządkowania operacji do odpowiedniego okresu sprawozdawczego.

Przygotowanie księgowości

Do inwentaryzacji musi przygotować się również księgowość. W praktyce oznacza to uporządkowanie dokumentów magazynowych, uzgodnienie ewidencji pomocniczej z księgą główną, zaksięgowanie znanych korekt i kompensat oraz przygotowanie pozycji, które będą podlegały potwierdzeniu lub weryfikacji.

eprasa.pl 4a5568d915

Jeżeli stan magazynu nie jest uzgodniony z księgami jeszcze przed rozpoczęciem spisu, później znacznie trudniej ustalić, czy stwierdzona różnica rzeczywiście istnieje, czy wynika tylko z błędu w dokumentach lub ewidencji.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości wskazuje, że przed ustaleniem różnic należy stworzyć warunki pozwalające na prawidłowe porównanie wyników spisu z danymi wynikającymi z ksiąg.

Potwierdzenia należności

Potwierdzenia należności warto przygotować na podstawie uporządkowanych sald analitycznych, najlepiej ze wskazaniem dokumentów, które składają się na dane saldo. Jeżeli kontrahent odeśle potwierdzenie z inną kwotą, to trzeba wyjaśnić różnicę.

Ważne jest przy tym, że brak odpowiedzi kontrahenta nie jest równoznaczny z potwierdzeniem salda.

Jeżeli z uzasadnionych przyczyn uzyskanie potwierdzenia jest niemożliwe, właściwym rozwiązaniem jest przeprowadzenie weryfikacji zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 uor.

Weryfikacja sald

Weryfikacja również powinna być zaplanowana i udokumentowana. Dla każdej grupy sald warto z góry określić, jakie dokumenty będą stanowiły podstawę sprawdzenia ich prawidłowości.

W przypadku zobowiązań mogą to być faktury, umowy, dokumenty dostaw czy późniejsze płatności. Dla rozrachunków publicznoprawnych będą to deklaracje, JPK, decyzje i przelewy. Przy rezerwach podstawą powinny być kalkulacje oraz dokumentacja źródłowa, a przy wartościach niematerialnych – np. licencje, umowy i inne dokumenty potwierdzające prawa jednostki.

Weryfikacja, o której mówi uor, oznacza więc faktyczne porównanie danych z ksiąg z odpowiednią dokumentacją oraz ocenę prawidłowości wykazanej wartości.

Nie chodzi zatem tylko o podpisanie wydruku salda i wpisanie adnotacji „zweryfikowano", ale o rzeczywiste sprawdzenie, czy dane saldo istnieje, jest prawidłowo wycenione i ma odpowiednie uzasadnienie w dokumentach.

Spis z natury – procedura krok po kroku

Spis z natury zaczyna się od odpowiedniego przygotowania miejsca. Przed rozpoczęciem liczenia zapasy powinny być uporządkowane, właściwie oznaczone i rozdzielone w taki sposób, aby było jasne, które składniki należą do jednostki, a które są zapasami obcymi. Osobno warto również wyodrębnić zapasy uszkodzone, przeterminowane, reklamowane, niepełnowartościowe albo przeznaczone do likwidacji.

eprasa.pl 4a5568d915

Nie chodzi bowiem wyłącznie o ustalenie liczby sztuk. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości zwraca uwagę, że spis powinien pozwalać również na ocenę stanu jakościowego i gospodarczej przydatności zapasów. Może się więc okazać, że ilościowo wszystko się zgadza, ale część towarów utraciła swoją wartość i wymaga aktualizacji wyceny.

Samo ustalenie stanu rzeczywistego odbywa się przez liczenie, ważenie, mierzenie albo zastosowanie innej odpowiedniej metody pomiaru. W przypadku materiałów sypkich, płynów, dużych stosów czy zawartości zbiorników nie zawsze da się zastosować zwykłe liczenie. W takich sytuacjach można wykorzystać odpowiednie metody pomiarowe, a w określonych przypadkach również metody szacunkowe, pod warunkiem że sposób ustalenia ilości jest wiarygodny i właściwie udokumentowany. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości szczegółowo odnosi się m.in. do zapasów trudno mierzalnych, zapasów w opakowaniach zbiorczych czy pomiarów wymagających zastosowania obliczeń technicznych.

WAŻNE! Dobrą praktyką jest również takie zorganizowanie spisu, aby zespół spisowy nie ustalał stanu poprzez potwierdzanie ilości wcześniej wydrukowanych z systemu magazynowego. Sens spisu polega właśnie na niezależnym ustaleniu stanu rzeczywistego. Dane wynikające z ewidencji powinny służyć do późniejszego porównania ich z wynikiem spisu. Taki rozdział pomiędzy ustaleniem stanu rzeczywistego a danymi księgowymi wynika zarówno z art. 26 ust. 1 pkt 1 uor, jak i z dobrych praktyk opisanych w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości.

Jeżeli w jednostce znajdują się zapasy obce, również trzeba je objąć spisem, jeśli zostały powierzone jednostce do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania. Należy jednak wykazać je oddzielnie od własnych składników majątku. Nie mogą zwiększać wartości zapasów jednostki, a właściciel powinien zostać poinformowany o wyniku przeprowadzonego spisu. Uor przewiduje przy tym szczególny wyjątek dla określonych jednostek świadczących usługi pocztowe, transportowe, spedycyjne i składowania.

Szczególnej uwagi wymagają zapasy uszkodzone, przeterminowane i niepełnowartościowe. Powinny być odpowiednio oznaczone i wyodrębnione w dokumentacji spisowej. Sama zgodność ilościowa nie oznacza jeszcze, że wartość wykazana w księgach jest prawidłowa. Wyniki spisu powinny dawać księgowości podstawę do oceny, czy dany składnik nadal ma pełną wartość gospodarczą, czy też konieczne jest dokonanie odpisu aktualizującego albo innej korekty wyceny.

Podobnie wygląda to przy środkach trwałych. W czasie spisu nie powinno się ograniczać jedynie do nazwy środka trwałego. W miarę możliwości warto identyfikować go również poprzez numer inwentarzowy, numer seryjny oraz lokalizację. Dobrze przeprowadzony spis może ujawnić środki trwałe nieużywane, przemieszczone do innych lokalizacji, przeznaczone do likwidacji albo nadal figurujące w ewidencji, mimo że faktycznie już

eprasa.pl 4a5568d915

ich nie ma. KSR nr 11 może być tutaj pomocny przy ocenie prawidłowości klasyfikacji i ewidencji środka trwałego, natomiast sama metoda inwentaryzacji wynika z art. 26 uor.

Osobnym zagadnieniem jest produkcja w toku. W odniesieniu do niej trzeba ustalić rzeczywisty stan na dzień bilansowy, a w wielu przypadkach również stopień zaawansowania produkcji, ponieważ ma on znaczenie dla prawidłowej wyceny. Warto pamiętać, że produkty w toku są wyłączone z ogólnego ułatwienia pozwalającego rozpocząć inwentaryzację 3 miesiące przed końcem roku. Ich stan trzeba więc ustalić zgodnie z zasadami właściwymi dla dnia bilansowego.

Dokumentacja spisu powinna umożliwiać odtworzenie całego procesu. Musi być wiadomo, gdzie i kiedy przeprowadzono spis, kto wchodził w skład zespołu, jaki składnik był liczony, w jakiej jednostce miary i jaka ilość została ustalona. Dokumentacja powinna również pozwalać na kontrolę kompletności arkuszy spisowych. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości szczegółowo opisuje zasady dotyczące arkuszy, trwałości zapisów, poprawiania błędów, wykorzystania systemów informatycznych oraz kontroli dokumentów spisowych.

Bardzo ważna jest również kontrola jakości samego spisu. Najlepiej przeprowadzać ją jeszcze przed zamknięciem danego pola spisowego. Jeżeli pojawiają się istotne rozbieżności albo wątpliwości co do prawidłowości ustalonego stanu, komisja inwentaryzacyjna może zlecić ponowne przeliczenie części zapasów, a w razie potrzeby nawet powtórzenie spisu. Komitet Standardów Rachunkowości przewiduje taką możliwość m.in. wtedy, gdy występują problemy z wyjaśnieniem różnic, ujawniono uchybienia albo powstały uzasadnione zastrzeżenia do prawidłowości spisu.

Dopiero po ustaleniu ilości następuje wycena i porównanie wyników z księgami. Artykuł 26 ust. 1 pkt 1 uor przewiduje tu określoną kolejność: najpierw ustalamy rzeczywistą ilość składników, następnie dokonujemy ich wyceny, porównujemy wartość z danymi wynikającymi z ksiąg, a na końcu wyjaśniamy i rozliczamy stwierdzone różnice.

W typowej ewidencji ilościowo-wartościowej dane wynikające ze spisu porównuje się z ewidencją dla poszczególnych składników i na tej podstawie ustala niedobory oraz nadwyżki.

Różnice inwentaryzacyjne i ich księgowanie

Stwierdzenie różnicy inwentaryzacyjnej nie kończy procesu. Zgodnie z art. 27 uor wyniki inwentaryzacji muszą być odpowiednio udokumentowane i powiązane z księgami rachunkowymi, a ujawnione różnice trzeba wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Jeżeli więc inwentaryzacja dotyczy stanu na 31 grudnia 2026 r., to różnic nie można przenieść do wyniku 2027 r. tylko dlatego, że komisja zakończyła postępowanie wyjaśniające w styczniu czy lutym kolejnego roku. Skutki powinny zostać ujęte w roku, którego dotyczyła inwentaryzacja.

eprasa.pl 4a5568d915

Niedobór występuje wtedy, gdy stan rzeczywisty jest niższy od stanu wynikającego z ewidencji. Nadwyżka oznacza sytuację odwrotną, czyli stan rzeczywisty jest wyższy niż stan księgowy. Samo stwierdzenie różnicy nie przesądza jednak jeszcze o tym, jak należy ją zaksięgować. Najpierw trzeba ustalić przyczynę, a następnie komisja inwentaryzacyjna powinna przedstawić kierownikowi jednostki wniosek dotyczący sposobu jej rozliczenia.

W praktyce pierwszym krokiem powinno być sprawdzenie, czy różnica jest w ogóle rzeczywista. Część różnic ma bowiem charakter pozorny i wynika z błędów w dokumentach, ewidencji, pomiarze czy wycenie. Przyczyną różnicy może być również pominięcie składnika podczas spisu, podwójne policzenie albo sytuacja, w której zapas znajduje się chwilowo poza jednostką, lecz nie zostało to właściwie odnotowane.

Takiej różnicy nie należy automatycznie traktować jako niedoboru lub nadwyżki. Jeżeli jej przyczyną jest błąd ewidencyjny, właściwym rozwiązaniem jest jego korekta. Tworzenie kosztu niedoboru albo przychodu z nadwyżki w sytuacji, gdy rzeczywista przyczyna leży w dokumentacji lub ewidencji, prowadziłoby do błędnego wyniku finansowego.

Dopiero po wyeliminowaniu różnic pozornych można mówić o niedoborze rzeczywistym. Komitet Standardów Rachunkowości rozróżnia przy tym niedobory usprawiedliwione oraz nieusprawiedliwione. Niedobór usprawiedliwiony powstaje z przyczyn niezależnych od osób odpowiedzialnych, natomiast niedobór nieusprawiedliwiony może wynikać m.in. z zaniedbania, nadużycia, braku odpowiedniego zabezpieczenia albo niewłaściwych warunków składowania.

Szczególną kategorią są ubytki naturalne. Wynikają one z właściwości zapasów albo z naturalnych procesów fizykochemicznych, takich jak wysychanie, parowanie, ulatnianie, wykruszanie czy stłuczka. Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje, że mogą być one rozliczane według norm wynikających z przepisów albo norm przyjętych zwyczajowo i ustalonych przez kierownika jednostki.

WAŻNE! Z punktu widzenia kontroli wewnętrznej ważne jest, aby normy te były racjonalnie uzasadnione i ustalone wcześniej, a nie dopiero po poznaniu wyniku konkretnej inwentaryzacji. Norma nie powinna być narzędziem służącym do „wyzerowania” powstałego niedoboru.

Kompensata niedoborów i nadwyżek

W określonych sytuacjach możliwa jest kompensata niedoboru z nadwyżką, ale nie można jej stosować dowolnie.

Komitet Standardów Rachunkowości dopuszcza kompensatę wtedy, gdy można racjonalnie przyjąć, że różnica powstała wskutek pomyłki przy przyjęciu lub wydaniu podobnych składników. Powinny to być składniki podobnego asortymentu albo znajdujące się w podobnych opakowaniach, powierzone tej samej osobie odpowiedzialnej, a niedobór i nadwyżka powinny zostać wykryte podczas tego samego spisu.

eprasa.pl 4a5568d915

Kwotę kompensaty ustala się według zasady mniejszej ilości i niższej ceny.

Jeżeli przykładowo stwierdzono niedobór 8 sztuk składnika po 20 zł oraz nadwyżkę podobnego składnika w liczbie 10 sztuk po 15 zł, kompensata wyniesie 8 × 15 zł, czyli 120 zł. Pozostałą część różnicy trzeba rozliczyć zgodnie z ustaloną przyczyną.

Kompensata nie może więc służyć do prostego zsumowania wszystkich niedoborów i nadwyżek w magazynie i wykazania wyłącznie salda końcowego. Każda różnica wymaga wcześniejszej analizy i ustalenia, czy warunki kompensaty rzeczywiście zostały spełnione.

Odpowiedzialność pracownika za niedobór

Odpowiedzialność pracownika trzeba oddzielić od samego faktu ujawnienia niedoboru. To, że podczas inwentaryzacji stwierdzono brak majątku, nie oznacza jeszcze automatycznie, że pracownik powinien zostać nim obciążony.

Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (dalej: k.p.) rozróżnia zwykłą odpowiedzialność za szkodę oraz odpowiedzialność za mienie powierzone z obowiązkiem zwrotu albo wyliczenia się. W przypadku mienia prawidłowo powierzonego art. 124 k.p. przewiduje co do zasady odpowiedzialność pracownika w pełnej wysokości. Pracownik może jednak uwolnić się od odpowiedzialności, jeżeli wykaże, że szkoda powstała z przyczyn od niego niezależnych, np. dlatego, że pracodawca nie zapewnił właściwych warunków zabezpieczenia mienia.

Jeśli jednak szkoda została wyrządzona umyślnie, to art. 122 k.p. przewiduje obowiązek jej naprawienia w pełnej wysokości.

Z punktu widzenia księgowości bardzo ważne jest więc rozdzielenie dwóch momentów:

- ujawnienia niedoboru oraz
- powstania uzasadnionego roszczenia wobec pracownika.

Nie należy automatycznie przeksięgowywać każdej różnicy na konto rozrachunków z pracownikami tylko dlatego, że składniki były przypisane do konkretnego magazyniera. Najpierw trzeba wyjaśnić przyczynę niedoboru, ustalić odpowiedzialność, uzyskać odpowiednie decyzje lub dokumenty i dopiero wtedy ocenić, czy rzeczywiście powstała należność od pracownika.

Przykładowe księgowania

Uor nie narzuca jednolitej numeracji kont. Poniższe zapisy mają więc charakter modelowy. Należy je dostosować do zakładowego planu kont i rzeczywistej przyczyny różnicy. Praktycznym rozwiązaniem jest stosowanie przejściowego konta „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek", które oddziela moment stwierdzenia różnicy od decyzji o jej ostatecznym rozliczeniu. Artykuł 27 uor wymaga przy tym, aby rozliczenie trafiło do ksiąg właściwego roku.

eprasa.pl 4a5568d915

Tabela 2. **Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych**

Zdarzenie	Przykładowy zapis	Objaśnienie
Nadwyżka materiałów – ujawnienie	Wn „Materiały” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Ewidencja materiałów zostaje doprowadzona do stanu rzeczywistego
Nadwyżka materiałów – po wyjaśnieniu, brak konkretnej przyczyny	Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” / Ma „Pozostałe przychody operacyjne”	Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje, że pozostałe nadwyżki o nieustalonej przyczynie zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych
Niedobór materiałów – ujawnienie	Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” / Ma „Materiały”	Usunięcie z aktywów składnika, którego rzeczywiście nie ma
Niedobór niezawiniony o charakterze normalnym, operacyjnym	Wn właściwe „Koszty działalności operacyjnej” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Dotyczy m.in. uzasadnionych ubytków związanych ze zwykłą działalnością
Niedobór wskutek zdarzenia losowego, np. kradzieży lub pożaru	Wn „Pozostałe koszty operacyjne” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Komitet Standardów Rachunkowości klasyfikuje takie niedobory jako pozostałe koszty operacyjne
Niedobór zawiniony – po ustaleniu uzasadnionego roszczenia	Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Powstaje należność od osoby odpowiedzialnej w wysokości zaakceptowanego lub prawnie ustalonego roszczenia
Roszczenie wobec pracownika – późniejsza zapłata	Wn „Rachunek bankowy / Kasa” / Ma „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	Rozliczenie należności po zapłacie
Niedobór środka trwałego – wyksięgowanie	Wn „Umorzenie środków trwałych” – dotychczasowe umorzenie; Wn „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” – wartość netto / Ma „Środki trwałe” – wartość początkowa	Z ewidencji usuwa się wartość brutto i umorzenie; nierozliczona wartość netto trafia przejściowo na konto różnic
Niedobór środka trwałego – uznany za niezawiniony	Wn „Pozostałe koszty operacyjne” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Rozliczenie wartości netto niedoboru, o ile przyczyna uzasadnia taką klasyfikację
Niedobór środka trwałego – roszczenie wobec pracownika	Wn „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” / Ma „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek”	Tylko po ustaleniu podstawy i wysokości roszczenia
Różnica pozorna – błędny indeks materiałowy	Wn „Materiały – właściwy indeks” / Ma „Materiały – błędny indeks”	Korekta klasyfikacji bez tworzenia sztucznego kosztu i przychodu
Różnica pozorna – niezaksięgowany dokument	Zapis zgodny z dokumentem źródłowym, np. ujęcie brakującego PZ / WZ	Usuwa się przyczynę błędu, zamiast księgować niedobór lub nadwyżkę

eprasa.pl 4a5568d915

Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych

Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje, że sposób ujęcia różnic inwentaryzacyjnych powinien wynikać z ich rzeczywistej przyczyny. Ubytki naturalne oraz inne uzasadnione niedobory związane z normalną działalnością jednostki mogą obciążać koszty działalności operacyjnej. Jeżeli niedobór powstał w wyniku zdarzenia losowego, właściwe będzie jego ujęcie w pozostałych kosztach operacyjnych. Z kolei niewyjaśnione nadwyżki mogą zostać odniesione na pozostałe przychody operacyjne.

Nie powinno się jednak stosować tych zasad automatycznie. Sam fakt wystąpienia niedoboru lub nadwyżki nie przesądza jeszcze o sposobie księgowania. Najpierw trzeba ustalić, z czego dana różnica rzeczywiście wynika, a dopiero później przypisać jej odpowiednie konto i kategorię kosztu lub przychodu.

Po zakończeniu postępowania wyjaśniającego komisja inwentaryzacyjna sporządza protokół, w którym przedstawia przyczyny stwierdzonych różnic oraz uzasadnione wnioski dotyczące sposobu ich rozliczenia. Wnioski te są następnie przedstawiane kierownikowi jednostki do rozpatrzenia i zatwierdzenia.

Dopiero zatwierdzony sposób rozliczenia powinien stanowić podstawę do ujęcia różnic w księgach rachunkowych. Dzięki temu zapis księgowy nie jest jedynie mechanicznym rozliczeniem niedoboru czy nadwyżki, ale wynika z przeprowadzonego i udokumentowanego postępowania.

Skutki podatkowe

Rozliczenie rachunkowe i podatkowe trzeba rozpatrywać oddzielnie. To, że dany niedobór został uznany za koszt w księgach rachunkowych, nie oznacza jeszcze automatycznie, że będzie również kosztem uzyskania przychodów.

CIT i PIT

W podatkach dochodowych punktem wyjścia jest odrębna ocena każdej różnicy. Ministerstwo Finansów w aktualnych wyjaśnieniach dotyczących różnic inwentaryzacyjnych wskazuje, że nadwyżki należy analizować jako przychód z działalności gospodarczej na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) oraz art. 14 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof).

Niedobory z kolei ocenia się według ogólnych zasad dotyczących kosztów uzyskania przychodów, czyli na gruncie art. 15 ust. 1 updop albo art. 22 ust. 1 updof, z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń.

W praktyce oznacza to, że nie można przyjąć prostej zasady „niedobór niezawiniony = koszt podatkowy".

eprasa.pl 4a5568d915

Trzeba zawsze ocenić konkretny przypadek. Istotne jest przede wszystkim to, czy strata powstała niezależnie od woli podatnika, mimo zachowania należytej staranności i racjonalnego działania zmierzającego do jej uniknięcia.

Duże znaczenie ma tutaj dokumentacja. Na korzyść podatnika przemawia wykazanie, że strata pozostaje w normalnym związku z prowadzoną działalnością, gospodarka magazynowa była właściwie zorganizowana, stosowano racjonalne zabezpieczenia, a po wykryciu różnicy przeprowadzono postępowanie wyjaśniające.

Im lepiej jednostka potrafi pokazać, że niedobór powstał mimo prawidłowo działających procedur, tym silniejsze są argumenty za jego podatkowym rozliczeniem.

Odwrotna sytuacja występuje wtedy, gdy niedobory powtarzają się, nie są wyjaśniane, a w jednostce brakuje podstawowych kontroli nad majątkiem. W takim przypadku rośnie ryzyko zakwestionowania kosztu podatkowego, ponieważ trudno wykazać należytą staranność.

Kradzież i inne zdarzenia wymagające szczególnego udokumentowania

Specjalnej uwagi wymaga sytuacja, gdy niedobór może wynikać z kradzieży albo innego przestępstwa.

Z perspektywy rachunkowej Komitet Standardów Rachunkowości wskazuje, że jeżeli komisja uzna, iż istnieje prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa, np. kradzieży lub fałszerstwa, przewodniczący powinien wystąpić do kierownika jednostki z pisemnym wnioskiem o powiadomienie odpowiednich organów.

Dla celów podatkowych bardzo ważne jest zebranie spójnej dokumentacji potwierdzającej zarówno samą stratę, jak i sposób działania podatnika.

W praktyce warto zgromadzić w jednym miejscu m.in.: protokół szkody, ustalenia komisji inwentaryzacyjnej, dokumentację stosowanych zabezpieczeń, potwierdzenie zgłoszenia sprawy organom ścigania, dokumenty ubezpieczeniowe oraz informacje o wyniku postępowania.

Nie jest to zamknięty, ustawowy katalog dokumentów. Chodzi przede wszystkim o to, aby na podstawie kompletnego materiału można było odtworzyć przebieg zdarzenia i wykazać, że podatnik działał racjonalnie oraz dochował należytej staranności.

Podatek VAT

VAT również trzeba analizować oddzielnie. Samo zaksięgowanie niedoboru nie oznacza automatycznie ani powstania VAT należnego, ani obowiązku korekty podatku naliczonego, który został wcześniej odliczony.

Najpierw należy ustalić, z jakim zdarzeniem faktycznie mamy do czynienia, jakie było pierwotne prawo do odliczenia VAT oraz czy później doszło do zmiany przeznaczenia lub sposobu wykorzystania danego składnika.

eprasa.pl 4a5568d915

Mechanizm korekty z art. 91 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wiąże się m.in. ze zmianą przeznaczenia lub sposobu wykorzystania nabytych towarów i usług oraz ze zmianą prawa do odliczenia.

Nie powinno się więc stosować prostego schematu: „niedobór = korekta VAT".

Zdaniem organów podatkowych i sądów korekta jest konieczna, gdy niedobór jest zawiniony i nie minął okres korekty dla brakującego towaru. Dla istotnych pozycji bezpieczniej jest zatem każdorazowo przeanalizować konkretne zdarzenie, szczególnie wtedy, gdy chodzi o środki trwałe objęte jeszcze okresem korekty, nietypowe przekazania, niedobory zawinione albo sytuacje, w których nie jest jasne, czy doszło jedynie do utraty składnika, czy też do czynności, która może mieć charakter dostawy w rozumieniu przepisów o VAT.

W praktyce bardzo dobrym rozwiązaniem jest dodanie w protokole rozliczenia większych różnic osobnej pozycji dotyczącej skutków podatkowych, np. „CIT/PIT/VAT".

Pozwala to oddzielić dwa różne poziomy analizy:

- jak różnicę zaksięgować bilansowo oraz
- jakie skutki wywołuje ona podatkowo.

To ważne, gdyż te dwa rozliczenia nie zawsze będą takie same.

Inwentaryzacja w badaniu sprawozdania finansowego

W jednostkach, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu, inwentaryzacja ma szczególne znaczenie również z punktu widzenia biegłego rewidenta. Ważnym standardem jest tutaj KSB 501, dotyczący dowodów badania i szczególnych rozważań odnoszących się m.in. do zapasów.

Trzeba jednak wyraźnie rozdzielić role jednostki i audytora. Biegły rewident nie przeprowadza inwentaryzacji za jednostkę i nie odpowiada za prawidłowe wykonanie spisu. Nadal jest to obowiązek jednostki. Zadaniem audytora jest natomiast uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia, kompletności i prawidłowej wyceny zapasów.

W praktyce odbywa się to m.in. przez ocenę procedur przyjętych przez jednostkę, obserwację przebiegu spisu, oględziny zapasów, wykonywanie kontrolnych przeliczeń oraz późniejszą analizę sposobu rozliczenia wyników inwentaryzacji.

Jedną z podstawowych procedur są kontrolne przeliczenia wykonywane przez biegłego rewidenta, które służą niezależnemu sprawdzeniu prawidłowości pracy zespołów spisowych.

W praktyce audytowej istotny jest kierunek testu. Jeżeli biegły rewident wybiera pozycję z arkusza spisowego i odnajduje ją w magazynie, w większym stopniu bada istnienie zapasu. Jeżeli natomiast wybiera składnik znajdujący się fizycznie w magazynie i sprawdza, czy został ujęty w arkuszu spisowym, uzyskuje dowód dotyczący kompletności

eprasa.pl 4a5568d915

spisu. Materiały Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR) zwracają uwagę zarówno na wykonywanie i dokumentowanie kontrolnych przeliczeń, jak i na właściwy dobór próby.

Bardzo ważnym obszarem jest również *cut-off*, czyli prawidłowe przyporządkowanie przyjęć i wydań do właściwego okresu sprawozdawczego. Audytora interesują zwykle ostatnie dokumenty przyjęcia i wydania przed spisem oraz przed końcem roku, a także pierwsze dokumenty wystawione po tych datach. Następnie sprawdza się, czy operacje zostały ujęte w odpowiednim okresie.

Procedura ta ma szczególne znaczenie wtedy, gdy magazyn normalnie pracuje w czasie spisu albo gdy inwentaryzacja odbywa się w innym dniu niż dzień bilansowy. W takich sytuacjach ryzyko błędnego przypisania dostawy lub wydania do niewłaściwego okresu jest po prostu większe.

Jeżeli spis został przeprowadzony przed dniem bilansowym, trzeba przejść od stanu ustalonego podczas spisu do stanu na dzień bilansowy. Uor wymaga w takim przypadku uwzględnienia wszystkich przychodów i rozchodów, które wystąpiły pomiędzy datą spisu lub potwierdzenia a datą, na którą ustalany jest stan.

Z perspektywy audytora oznacza to konieczność zbadania tego przejścia, czyli tzw. *roll-forward*. Biegły rewident sprawdza, czy ruchy magazynowe pomiędzy dniem spisu a końcem roku zostały ujęte prawidłowo i czy wynik końcowy odpowiada stanowi na dzień bilansowy. Jeżeli natomiast określone procedury są wykonywane już po dniu bilansowym, to analizuje się odpowiednio ruch wstecz do daty sprawozdawczej.

Przy wielu lokalizacjach nie zawsze będzie konieczna obecność audytora w każdym magazynie. Podejście powinno być oparte na ocenie ryzyka. Biegły rewident bierze pod uwagę m.in. wartość zapasów w poszczególnych lokalizacjach, ich charakter, podatność na błąd lub przywłaszczenie, jakość kontroli wewnętrznych oraz znaczenie konkretnej lokalizacji dla całego sprawozdania finansowego.

Aktualne materiały PIBR wskazują na potrzebę odpowiedniego planowania obecności audytora w lokalizacjach jednostki oraz doboru prób z uwzględnieniem oceny ryzyka.

Osobnego podejścia wymagają zapasy znajdujące się u podmiotów trzecich. Zgodnie z uor jednostka powinna uzyskać od kontrahenta potwierdzenie stanu swoich aktywów powierzonych temu kontrahentowi. Z punktu widzenia badania takie potwierdzenie może być ważnym dowodem, ale w zależności od ryzyka może wymagać uzupełnienia innymi procedurami.

Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy wartość zapasów przechowywanych poza jednostką jest istotna albo gdy pojawiają się wątpliwości dotyczące wiarygodności podmiotu trzeciego lub samego potwierdzenia. PIBR uwzględnia w materiałach audytowych zarówno zapasy składowane poza jednostką, jak i sytuacje, w których inwentaryzacja jest wykonywana przez stronę trzecią.

Brak obecności biegłego rewidenta podczas spisu nie oznacza automatycznie konieczności modyfikacji opinii. Kluczowe jest to, czy audytor jest w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania za pomocą innych procedur.

eprasa.pl 4a5568d915

Problem pojawia się dopiero wtedy, gdy nie można uzyskać takich dowodów. Wówczas powstaje ograniczenie zakresu badania i trzeba ocenić, jaki wpływ ma ono na sprawozdanie z badania.

Z punktu widzenia księgowości oznacza to, że w jednostce badanej warto odpowiednio wcześniej uzgodnić z audytorem termin oraz lokalizacje istotnych spisów. Zaproszenie biegłego rewidenta dopiero po zakończeniu znaczącej inwentaryzacji może mocno utrudnić uzyskanie dowodów i spowodować konieczność wykonywania dodatkowych procedur alternatywnych.

Najczęstsze błędy i praktyczne problemy

W praktyce problemy z inwentaryzacją bardzo często nie wynikają z samego błędnego liczenia. Znacznie częściej ich źródłem jest niewłaściwa organizacja całego procesu.

Jednym z typowych błędów jest wykonywanie spisu na podstawie wydruku zawierającego ilości ewidencyjne. W takiej sytuacji zespół spisowy może nieświadomie zacząć potwierdzać dane wynikające z systemu, zamiast niezależnie ustalać stan rzeczywisty.

Tymczasem logika wynikająca z art. 26 uor jest odwrotna. Najpierw trzeba ustalić rzeczywisty stan składników, następnie go wycenić, a dopiero później porównać wynik z ewidencją księgową.

Kolejnym częstym problemem jest brak wyraźnego oddzielenia zapasów własnych od obcych. Może to prowadzić do zawyżenia aktywów jednostki. Uor rzeczywiście wymaga spisania składników powierzonych jednostce przez inne podmioty, ale nie oznacza to przecież, że mają one zostać wykazane jako własny majątek.

Dużym źródłem błędów jest również niekontrolowany ruch magazynowy. Jeżeli podczas spisu nadal odbywają się przyjęcia, wydania i przesunięcia, a jednostka nie ma procedury pozwalającej ustalić, kiedy dana operacja została wykonana w stosunku do momentu liczenia, bardzo łatwo o pozorne niedobory lub nadwyżki.

To właśnie dlatego stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości odrębnie omawia spis prowadzony w warunkach nieprzerwanej działalności.

Błędem jest również traktowanie braku odpowiedzi kontrahenta jako potwierdzenia salda – taki brak nie oznacza, że saldo zostało potwierdzone. Jeżeli z uzasadnionych przyczyn nie można uzyskać potwierdzenia, należy zastosować właściwą procedurę weryfikacji dokumentacyjnej.

Sama weryfikacja także nie może sprowadzać się do podpisania wydruku konta i wpisania „zweryfikowano". Artykuł 26 ust. 1 pkt 3 uor wymaga porównania salda z odpowiednimi dokumentami oraz oceny prawidłowości jego wartości.

Przy zobowiązaniach szczególnie ważne jest również sprawdzenie, czy w księgach nie brakuje zobowiązań dotyczących zamykanego roku. W praktyce oznacza to m.in. ana-

eprasa.pl 4a5568d915

lizę faktur otrzymanych już po dniu bilansowym za dostawy i usługi wykonane jeszcze przed końcem roku.

Kolejnym błędem jest pomijanie stanu jakościowego zapasów. Można prawidłowo policzyć liczbę sztuk i jednocześnie wykazać błędną wartość bilansową. Towar może przecież być przeterminowany, uszkodzony, niepełnowartościowy albo od dłuższego czasu niesprzedawalny.

Dlatego Komitet Standardów Rachunkowości traktuje ocenę jakości i gospodarczej przydatności zapasów jako jeden z istotnych celów spisu.

Nieprawidłowa jest również automatyczna kompensata wszystkich niedoborów i nadwyżek. Kompensata jest możliwa tylko wtedy, gdy spełnione są warunki wskazane przez Komitet Standardów Rachunkowości, czyli przede wszystkim istnieje podobieństwo asortymentu lub opakowań, składniki były powierzone tej samej osobie odpowiedzialnej, a niedobór i nadwyżkę stwierdzono podczas tego samego spisu. Sama wartość kompensaty jest dodatkowo ograniczona zasadą mniejszej ilości i niższej ceny.

Podobnie nie można automatycznie obciążać pracownika każdym stwierdzonym niedoborem. Najpierw trzeba wyjaśnić przyczynę różnicy, ustalić okoliczności powstania szkody i dopiero później, na podstawie przepisów prawa pracy, ocenić, czy rzeczywiście istnieje roszczenie wobec konkretnej osoby i jaka jest jego wysokość.

Na koniec warto pamiętać o terminie rozliczenia różnic. Pozostawienie ich do następnego roku jest nieprawidłowe. Artykuł 27 ust. 2 uor wymaga, aby różnice zostały wyjaśnione i rozliczone w księgach tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

Samo postępowanie wyjaśniające może oczywiście organizacyjnie zakończyć się już po 31 grudnia, ale jego rezultat powinien zostać odniesiony do roku, którego dotyczyła inwentaryzacja. Dzięki temu wynik finansowy i wartości wykazane w sprawozdaniu odpowiadają rzeczywistemu stanowi na dzień bilansowy.

Tabela 3. Checklista zamknięcia inwentaryzacji

Obszar	Co sprawdzić przed zamknięciem inwentaryzacji
1	2
Kompletność spisu	Czy zostały ujęte wszystkie pola spisowe i wszystkie składniki objęte obowiązkiem inwentaryzacji?
Dokumentacja	Czy wszystkie arkusze spisowe są kompletne, podpisane i prawidłowo rozliczone?
Zapasy obce	Czy składniki należące do innych podmiotów zostały wyodrębnione i nie zwiększają aktywów jednostki?
Stan jakościowy	Czy wyodrębniono zapasy uszkodzone, przeterminowane, niepełnowartościowe lub przeznaczone do likwidacji?
Ruch magazynowy	Czy uwzględniono przyjęcia, wydania i przesunięcia dokonane w trakcie spisu?
Cut-off	Czy operacje magazynowe zostały przyporządkowane do właściwego okresu sprawozdawczego?

eprasa.pl 4a5568d915

1	2
Uzgodnienie z ewidencją	Czy wyniki spisu zostały porównane z ewidencją ilościową, ilościowo-wartościową i księgą główną?
Różnice pozorne	Czy wyeliminowano błędy wynikające z dokumentów, ewidencji, pomiaru lub podwójnego policzenia?
Niedobory i nadwyżki	Czy każda istotna różnica została wyjaśniona i ma wskazaną przyczynę?
Ubytki naturalne	Czy zastosowane normy są uzasadnione i zostały ustalone wcześniej?
Kompensaty	Czy spełniono warunki dopuszczające kompensatę niedoborów i nadwyżek?
Odpowiedzialność pracowników	Czy ustalono, że istnieją podstawy do powstania roszczenia wobec konkretnej osoby?
Potwierdzenia sald	Czy odpowiedzi kontrahentów zostały przeanalizowane, a różnice wyjaśnione?
Brak potwierdzeń	Czy pozycje, których nie udało się potwierdzić, zostały objęte właściwą weryfikacją dokumentacyjną?
Weryfikacja sald	Czy saldo zostało faktycznie porównane z dokumentami, a nie tylko formalnie podpisane?
Wycena	Czy po ustaleniu ilości dokonano prawidłowej wyceny oraz oceny ewentualnej utraty wartości?
Protokół komisji	Czy komisja sporządziła protokół z uzasadnionymi wnioskami dotyczącymi rozliczenia różnic?
Zatwierdzenie	Czy kierownik jednostki zatwierdził sposób rozliczenia różnic?
Księgowanie	Czy wszystkie różnice zostały ujęte w księgach roku, którego dotyczyła inwentaryzacja?
Podatki	Czy osobno przeanalizowano skutki CIT/PIT i VAT?
Jednostka badana	Czy udostępniono biegłemu rewidentowi dokumentację spisu, rozliczenie różnic i materiały dotyczące *cut-off* oraz *roll-forward*?

Artykuł 27 uor pokazuje wyraźnie, że inwentaryzacja nie kończy się wraz z ostatnim wpisem na arkuszu spisowym. Samo policzenie składników to dopiero jeden z etapów. **Od strony rachunkowej proces można uznać za zamknięty dopiero wtedy, gdy wyniki zostały odpowiednio udokumentowane i powiązane z księgami, różnice wyjaśnione, a sposób ich rozliczenia zatwierdzony i ujęty w księgach.**

W praktyce bardzo pomaga rozpoczęcie całego procesu od prostej matrycy, tj.: składnik → metoda → termin → osoba odpowiedzialna. Taka procedura szybko pokazuje, czy każda pozycja została przypisana do właściwego sposobu inwentaryzacji. Pozwala też wcześniej wykryć błędy, np. należności sporne skierowane do potwierdzenia zamiast do weryfikacji albo środki trwałe przypisane do niewłaściwej metody.

Nie warto również czekać z uzgadnianiem ewidencji do dnia spisu. Im lepiej wcześniej przygotowane są magazyn, księga główna i ewidencja środków trwałych, tym łatwiej później ocenić, czy stwierdzona różnica jest rzeczywista, czy wynika jedynie z błędu w dokumentach lub ewidencji.

eprasa.pl 4a5568d915

Ważne jest także rozdzielenie dwóch etapów:

- ustalenia stanu rzeczywistego i
- porównania go z księgami.

Najpierw trzeba ustalić, co rzeczywiście znajduje się w magazynie, na stanie lub w użytkowaniu, a dopiero później zestawić wynik z systemem. Odwrócenie tej kolejności zwiększa ryzyko, że zespół zamiast niezależnie ustalać stan, będzie jedynie potwierdzał dane wynikające z ewidencji.

Każdą istotną różnicę warto rozliczać według jej rzeczywistej przyczyny, a nie tylko na podstawie jej formalnej klasyfikacji – jako niedobór lub nadwyżkę. Najpierw trzeba wykluczyć różnicę pozorną, później ocenić, czy mamy do czynienia z ubytkiem naturalnym, błędem, zaniedbaniem, możliwością kompensaty czy ewentualną odpowiedzialnością konkretnej osoby. Dopiero na końcu powinno się ustalić właściwe skutki bilansowe i podatkowe.

Tak samo nie należy utożsamiać kosztu rachunkowego z kosztem podatkowym. To, że niedobór został ujęty w kosztach księgowych, nie oznacza jeszcze automatycznie, że będzie kosztem uzyskania przychodów. Przy większych i istotnych niedoborach warto dobrze udokumentować sposób zabezpieczenia majątku, organizację gospodarki magazynowej, przebieg postępowania wyjaśniającego oraz działania pokazujące dochowanie należytej staranności.

W jednostkach podlegających badaniu dobrze jest z odpowiednim wyprzedzeniem uzgodnić z audytorem terminy i lokalizacje istotnych spisów. Ułatwia to udział biegłego rewidenta w obserwacji inwentaryzacji, wykonanie kontrolnych przeliczeń, kontrolę *cut-off* oraz ogranicza potrzebę wykonywania później dodatkowych procedur alternatywnych.

Na koniec warto zadbać o kompletną dokumentację inwentaryzacyjną, papierową albo elektroniczną. Powinny znaleźć się w niej m.in.: zarządzenie kierownika jednostki, harmonogram, arkusze spisowe, potwierdzenia sald, protokoły weryfikacji, zestawienie różnic, wyjaśnienia osób odpowiedzialnych, decyzja kierownika o sposobie rozliczenia, dokumenty księgowe oraz analiza skutków podatkowych.

Dzięki temu cały proces można później łatwo odtworzyć, zarówno przy zamknięciu roku, jak i podczas badania sprawozdania finansowego, kontroli podatkowej czy wewnętrznego przeglądu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4 ust. 1, ust. 3, art. 26 ust. 1, ust. 3, ust. 5, art. 27 ust. 1–2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2026 r. poz. 522; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 644)
- art. 12 ust. 1, art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 554; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 912)
- art. 11 ust. 1, art. 22 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 592; ost.zm. Dz.U. poz. 1079)
- art. 86 ust. 1, art. 91 ust. 1, ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1263; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 1780)
- art. 114–127 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 1245)

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

eprasa.pl 4a5568d915

TEMAT NA ZAMÓWIENIE

1 Jak czytać zestawienie obrotów i sald jak biegły rewident (2)

W poprzednim numerze „Biuletynu Głównego Księgowego" (BGK nr 9/2026) przedstawiliśmy zasady analizy zestawienia obrotów i sald (ZOiS). Teraz pokazujemy ich praktyczne zastosowanie – na przykładach dotyczących m.in. należności, zobowiązań, zapasów, przychodów, wynagrodzeń i amortyzacji.

Przykłady ilustrują, jak odczytywać informacje zawarte w saldach i obrotach kont, porównywać dane między okresami oraz dostrzegać nietypowe relacje wymagające wyjaśnienia. Sama nietypowa wartość nie musi oznaczać błędu, ale powinna skłonić do zadania właściwych pytań i sprawdzenia dokumentów. Celem analizy jest bowiem nie tylko potwierdzenie zgodności liczb, lecz także ocena, czy zapisy księgowe odzwierciedlają rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych.

PRZYKŁAD

Zobowiązania nagle znikają pod koniec roku

Przez większość roku zobowiązania wobec dostawców utrzymywały się na poziomie 4 000 000–5 000 000 zł. Na 31 grudnia spadają do 1 800 000 zł.

Mogłoby się wydawać, że to dobra wiadomość: firma zapłaciła dostawcom i poprawiła swoją sytuację zadłużeniową. Problem w tym, że zakupy w grudniu 20XX r. nie były niższe niż w poprzednich miesiącach, a saldo rachunku bankowego również nie wskazuje na dużą skalę spłat.

Powstaje więc pytanie: dlaczego zobowiązania tak mocno spadły?

Analiza faktur otrzymanych w styczniu 20X1 r. ujawnia dokumenty na 1 300 000 zł dotyczące towarów i usług dostarczonych jeszcze w grudniu 20XX r.

Jeżeli nie zostały one ujęte na 31 grudnia:
- zobowiązania są zaniżone o 1 300 000 zł,
- odpowiednio koszty lub zapasy mogą być zaniżone o 1 300 000 zł.

Wniosek: podczas analizy ZOiS nie należy szukać wyłącznie sald za dużych. Saldo nietypowo niskie także może być tzw. czerwoną flagą.

PRZYKŁAD

Majątek wzrósł prawie dwukrotnie, a amortyzacja prawie wcale

Na koniec poprzedniego roku wartość środków trwałych wynosiła 10 000 000 zł. W bieżącym roku wzrosła do 18 000 000 zł. Jednocześnie amortyzacja wyniosła:
- poprzedni rok – 1 400 000 zł,

eprasa.pl 4a5568d915

- bieżący rok – 1 500 000 zł.

Środki trwałe wzrosły o: 18 000 000 zł – 10 000 000 zł = 8 000 000 zł, czyli o 80%.

Amortyzacja wzrosła zaledwie o: 1 500 000 zł – 1 400 000 zł = 100 000 zł.

Dane	Rok 20XX–1	Rok 20XX	Zmiana
Środki trwałe	10 000 000 zł	18 000 000 zł	+ 80%
Amortyzacja	1 400 000 zł	1 500 000 zł	+ 7,1%

Sama różnica nie dowodzi błędu. Nowe aktywa mogły zostać kupione w grudniu 20XX r. albo mogą mieć bardzo długi okres użytkowania. Jednak relacja jest na tyle nietypowa, że wymaga sprawdzenia.

Dodatkowo ustalono:

Informacja	Wartość
Maszyny już oddane do użytkowania	4 000 000 zł
Amortyzacja od tych maszyn	nie rozpoczęto

Wniosek: środki trwałe nie powinny być analizowane bez amortyzacji. Jeżeli baza aktywów istotnie rośnie, a amortyzacja pozostaje niemal niezmieniona, powinniśmy wiedzieć dlaczego.

PRZYKŁAD

Zatrudnienie spada, ale koszty wynagrodzeń mocno rosną

Dane	Rok 20XX–1	Rok 20XX
Średnia liczba pełnych etatów	120	100
Koszty wynagrodzeń	9 000 000 zł	11 500 000 zł

Obliczmy koszt przypadający na jeden pełny etat.

KPE = koszty wynagrodzeń : średnia liczba pełnych etatów.

KPE – koszt na pełny etat: pokazuje przeciętny roczny koszt wynagrodzeń przypadający na jeden pełny etat.

Dane	Rok 20XX–1	Rok 20XX	Zmiana	Zmiana (%)
KPE	75 000 zł	115 000 zł	+ 40 000 zł	+ 53,3%

Czy to oznacza błąd? Nie. Firma mogła przeprowadzić znaczące podwyżki, wypłacić premie lub odprawy, zmienić strukturę pracowników albo zatrudniać więcej wysokopłatnych specjalistów. Tak duża zmiana powinna mieć jednak ekonomiczne wyjaśnienie.

Co należało sprawdzić? Listy płac, premie, odprawy, zmiany zatrudnienia, podwyżki oraz strukturę stanowisk.

Wniosek: analiza płac jest znacznie bardziej użyteczna, gdy koszt zestawimy z liczbą zatrudnionych, zamiast porównywać wyłącznie nominalne wartości rok do roku.

eprasa.pl 4a5568d915

PRZYKŁAD

Grudzień jest rekordowy, a w styczniu pojawia się fala korekt

Przez większą część roku miesięczna sprzedaż spółki wynosi około 5 000 000 zł. W grudniu nagle wzrasta do 9 000 000 zł.

Dane	Wartość
Typowa miesięczna sprzedaż	ok. 5 000 000 zł
Sprzedaż grudniowa	9 000 000 zł
Korekty wystawione w pierwszych 2 tygodniach stycznia	1 800 000 zł

Czy to błąd? Nie wiemy. Firma mogła zakończyć duży kontrakt. Branża może być sezonowa. Klient mógł odebrać dużą partię towarów przed końcem roku. Jednak w pierwszych 2 tygodniach stycznia spółka wystawia faktury korygujące grudniową sprzedaż na 1 800 000 zł.

Korekty odpowiadają: 1 800 000 zł : 9 000 000 zł × 100% = 20% grudniowej sprzedaży.

To jest już wyraźny sygnał do dalszej analizy.

Trzeba ustalić, czy korekty wynikają ze zwrotów, rabatów, błędów cenowych, czy z tego, że część grudniowych transakcji nie powinna być jeszcze uznana za sprzedaż.

Wniosek: niezwykły wzrost przychodów tuż przed końcem roku warto zawsze zestawić z korektami i zwrotami pojawiającymi się na początku kolejnego okresu.

PRZYKŁAD

Firma pokazuje 3 000 000 zł zysku, ale na rachunku zostało tylko 700 000 zł

Spółka osiągnęła zysk netto w wysokości 3 000 000 zł. Jednocześnie środki pieniężne zmniejszyły się z 4 000 000 zł do 700 000 zł.

Dane	Zmiana
Zysk netto	+ 3 000 000 zł
Środki pieniężne	z 4 000 000 zł do 700 000 zł
Wzrost należności	+ 2 000 000 zł
Wzrost zapasów	+ 1 500 000 zł
Wzrost zobowiązań wobec dostawców	+ 300 000 zł

Na pierwszy rzut oka może to wyglądać nielogicznie. Skoro firma zarobiła 3 000 000 zł, to dlaczego ma mniej pieniędzy?

ZOiS daje część odpowiedzi. Należności wzrosły o 2 000 000 zł. Zapasy wzrosły o 1 500 000 zł. Zobowiązania wobec dostawców wzrosły o 300 000 zł.

Dodatkowa kwota zaangażowana w należności i zapasy: 2 000 000 zł + 1 500 000 zł = 3 500 000 zł.

Część tego wzrostu została sfinansowana dostawcami: 3 500 000 zł – 300 000 zł = 3 200 000 zł.

eprasa.pl 4a5568d915

Około 3 200 000 zł dodatkowej gotówki zostało więc związane w kapitale obrotowym.

KO = należności + zapasy – zobowiązania wobec dostawców.

KO – operacyjny kapitał obrotowy: w uproszczeniu pokazuje część środków zaangażowanych w bieżącą działalność poprzez należności i zapasy, pomniejszoną o finansowanie otrzymane od dostawców.

Wniosek: zysk nie oznacza, że taka sama kwota pojawiła się na rachunku bankowym. Przedsiębiorstwo może być rentowne, a jednocześnie mieć coraz większą część pieniędzy zamrożoną w należnościach i zapasach.

PRZYKŁAD

VAT zachowuje się inaczej niż sprzedaż

Przez kilka kolejnych miesięcy sprzedaż przedsiębiorstwa pozostaje na zbliżonym poziomie. Tymczasem zobowiązanie z tytułu VAT w jednym miesiącu spada niemal do zera. W tym przykładzie zamiast liczb można na początku pokazać relacje, których będziemy szukać:

Obszar	Z czym porównujemy
Sprzedaż	VAT należny
Zakupy	VAT naliczony
VAT należny	struktura sprzedaży
VAT naliczony	struktura zakupów i inwestycji
Saldo VAT	deklaracja i księga główna
Nietypowe zmiany	korekty, duże zakupy, zmiana rodzaju transakcji

Taka sytuacja nie oznacza automatycznie błędu. Spółka mogła dokonać dużych zakupów inwestycyjnych. Mogły wystąpić korekty. Mogła zmienić się struktura sprzedaży albo charakter transakcji. Jeżeli jednak nic takiego się nie wydarzyło, to dana relacja wymaga wyjaśnienia.

Należy zestawić ze sobą m.in.:
sprzedaż → VAT należny → zakupy → VAT naliczony → saldo rozliczeń VAT → deklarację podatkową.

Wniosek: konto podatkowe nie powinno być analizowane w oderwaniu od transakcji, które tworzą podatek. Nietypowa zmiana VAT może być pierwszym sygnałem, że warto dokładniej przyjrzeć się sprzedaży lub zakupom.

PRZYKŁAD

Sprawdź, czy potrafisz już czytać ZOiS

Kasa ma saldo po stronie Ma. W ZOiS konto kasy wykazuje na koniec miesiąca saldo **Ma** w wysokości 25 000 zł. Co powinno zwrócić uwagę?

eprasa.pl 4a5568d915

Gotówka znajdująca się fizycznie w kasie nie może mieć wartości ujemnej. Saldo po stronie **Ma** jest więc sygnałem, że trzeba sprawdzić, co wydarzyło się na koncie.

Możliwe przyczyny takiej sytuacji są różne. W księgach mogło zabraknąć dokumentu KP, wypłata mogła zostać zaksięgowana pod niewłaściwą datą albo operacja została przypisana do niewłaściwego konta.

Co sprawdzamy	Po co sprawdzamy
chronologię zapisów kasowych	czy operacje ujęto we właściwej kolejności i okresie?
dokumenty KP i KW	czy wszystkie wpływy i wypłaty zostały ujęte?
raport kasowy	czy zgadza się z księgą główną?
stan fizyczny gotówki	czy odpowiada zapisom księgowym?
dekretację zapisów	czy operacji nie zaksięgowano na niewłaściwym koncie?

Wniosek: nietypowa strona salda może być pierwszą wskazówką, że konto wymaga wyjaśnienia. W materiale źródłowym saldo Ma kasy zostało wskazane właśnie jako przykład wymagający pilnej analizy.

PRZYKŁAD

Czy należności są wysokie?

Spółka osiągnęła sprzedaż 36 000 000 zł, a należności od odbiorców wynoszą 6 000 000 zł.

Najpierw obliczamy okres spływu należności:

OSN = należności : sprzedaż × 365 dni.

OSN – okres spływu należności: pokazuje, ilu dniom sprzedaży odpowiada saldo należności.

OSN = 6 000 000 zł : 36 000 000 zł × 365 dni = 60,8 dnia.

Czy 61 dni to dużo? Nie można tego ocenić bez dodatkowych informacji. Jeżeli spółka daje klientom 60-dniowe terminy płatności, to wynik może być całkowicie normalny. Jeżeli standardowy termin wynosi natomiast 14 dni, to sytuacja wygląda już inaczej.

Dlatego kolejny krok powinien obejmować porównanie wyniku z:

Punkt odniesienia	Pytanie
terminami umownymi	ile dni na zapłatę mają klienci?
poprzednim rokiem	czy należności spływają coraz wolniej?
poprzednimi miesiącami	czy wystąpił nagły wzrost?
strukturą należności	jaka część salda jest przeterminowana?
późniejszymi wpływami	ile należności faktycznie zostało zapłaconych?

eprasa.pl 4a5568d915

Wniosek: sam wskaźnik nie mówi, czy w księgach jest błąd. Daje punkt odniesienia i podpowiada, gdzie dalej szukać. Takie podejście odpowiada założeniu, że OSN należy interpretować razem z warunkami handlowymi i historią firmy.

PRZYKŁAD

Jak długo zapasy pozostają w firmie?

Zapasy wynoszą 4 800 000 zł, a KWS 24 000 000 zł.

Obliczamy okres utrzymywania zapasów:

OUZ = zapasy : KWS × 365 dni.

OUZ – okres utrzymywania zapasów: pokazuje, ilu dniom kosztu własnego sprzedaży odpowiada wartość zapasów.

OUZ = 4 800 000 zł : 24 000 000 zł × 365 dni = 73 dni.

Czy 73 dni to dużo? Znów nie ma na to jednej poprawnej odpowiedzi. Dla producenta o kilkumiesięcznym cyklu produkcji może to być wartość normalna. W handlu szybko rotującymi towarami może już jednak wskazywać na zalegające zapasy.

Warto zatem sprawdzić:

- OUZ z poprzednich okresów,
- strukturę zapasów według wieku,
- zapasy bez ruchu,
- towary uszkodzone lub przestarzałe,
- relację zapasów do sprzedaży.

Wniosek: sam stan magazynu w złotych mówi mniej niż połączenie go ze skalą sprzedaży i szybkością rotacji. W przykładzie źródłowym wynik dla tych danych wynosi 73 dni.

PRZYKŁAD

Jak długo firma korzysta z finansowania dostawców?

Zobowiązania wobec dostawców wynoszą 5 000 000 zł, a zakupy 30 000 000 zł.

ORZ = zobowiązania wobec dostawców : zakupy × 365 dni.

ORZ – okres regulowania zobowiązań: pokazuje w uproszczeniu, ilu dniom zakupów odpowiada saldo zobowiązań wobec dostawców.

ORZ = 5 000 000 zł : 30 000 000 zł × 365 dni = 60,8 dnia.

Oznacza to, że saldo zobowiązań odpowiada około 61 dniom zakupów. Taki wynik warto porównać z umownymi terminami płatności. Jeżeli dostawcy dają na to spółce 60 dni, sytuacja może być normalna. Jeżeli standardowy termin wynosi jednak 30 dni, to firma może opóźniać płatności.

eprasa.pl 4a5568d915

Wniosek: wydłużony okres regulowania zobowiązań może oznaczać zarówno świadome wykorzystanie kredytu kupieckiego, jak i początek problemów z płynnością. Sama liczba nie rozstrzyga, która wersja jest prawdziwa. Dane do tego przykładu pochodzą bezpośrednio z materiału źródłowego.

PRZYKŁAD

Czy koszty odsetek pasują do kredytu?

Spółka korzysta z kredytu w wysokości 3 600 000 zł. Oprocentowanie wynosi 10% rocznie, a kredyt był wykorzystywany przez 4 miesiące. Oczekiwany koszt odsetek: 3 600 000 zł × 10% × 4 : 12 = 120 000 zł.

Jeżeli konto kosztów odsetkowych pokazuje kwotę zbliżoną do 120 000 zł, wynik wydaje się logiczny.

Jeżeli jednak widzimy 20 000 zł albo 300 000 zł, to potrzebujemy wyjaśnienia.

Nie oznacza to od razu błędu. Kredyt mógł być uruchamiany w transzach, saldo mogło się zmieniać, a oprocentowanie mogło być zmienne.

Wniosek: zamiast patrzeć wyłącznie na konto odsetek, budujemy oczekiwanie na podstawie poziomu zadłużenia. Materiał źródłowy wskazuje dla tych danych oczekiwany koszt 120 000 zł.

PRZYKŁAD

Czy amortyzacja ma sens?

Maszyna kosztowała 1 200 000 zł. Przewidywany okres jej użytkowania wynosi 5 lat, a w przykładzie przyjmujemy brak wartości końcowej. Maszyna jest użytkowana od 1 lipca.

Roczna amortyzacja: 1 200 000 zł : 5 lat = 240 000 zł.

Przy uproszczeniu obejmującym 6 miesięcy: 240 000 zł × 6 : 12 = 120 000 zł.

Jeżeli w ZOiS nie ma amortyzacji albo jest ona znacząco niższa, trzeba sprawdzić, czy środek trwały został prawidłowo wprowadzony do ewidencji i czy rozpoczęto amortyzację.

Wniosek: wysokość amortyzacji można wstępnie oceniać poprzez jej relację do wartości i okresu użytkowania aktywów. W materiale źródłowym dla tej maszyny wskazano 120 000 zł jako uproszczoną amortyzację za pół roku.

PRZYKŁAD

Sprzedaż trafiła do niewłaściwego roku

W grudniu ujęto przychód 400 000 zł oraz KWS 250 000 zł. Z analizy dokumentów wynika jednak, że sprzedaż ekonomicznie należy do stycznia.

Wpływ transakcji na grudniowy wynik: 400 000 zł – 250 000 zł = 150 000 zł.

eprasa.pl 4a5568d915

Grudniowy wynik został więc zawyżony o 150 000 zł.

Pozycja	Korekta
przychody	– 400 000 zł
należności	– 400 000 zł
KWS	– 250 000 zł
zapasy	+ 250 000 zł
wpływ na wynik	– 150 000 zł

To kolejny przykład rozgraniczenia między okresami.

Wniosek: transakcja może być prawdziwa, poprawnie udokumentowana i prawidłowo wyceniona, a mimo to znaleźć się w niewłaściwym roku. Materiał źródłowy wskazuje właśnie zawyżenie wyniku o 150 000 zł.

PRZYKŁAD

Faktura wpłynęła po zamknięciu roku

Usługa o wartości 90 000 zł została wykonana w grudniu. Faktura wpłynęła w styczniu.

Najważniejsze pytanie brzmi: którego okresu dotyczy wykonana usługa? Jeżeli została wykonana w grudniu, koszt powinien obciążyć grudzień.

Potencjalna korekta: 90 000 zł.

Odpowiednio należy również ująć zobowiązanie lub właściwe rozliczenie międzyokresowe.

Wniosek: jednym z najważniejszych elementów zamknięcia miesiąca i roku jest analiza faktur otrzymanych po dacie zamknięcia. Materiał źródłowy wskazuje w tym przykładzie na konieczność ekonomicznego przypisania 90 000 zł do grudnia.

PRZYKŁAD

Saldo zero, ale 12 000 000 zł obrotów

Konto techniczne ma na koniec roku saldo 0 zł. Jego obroty wynoszą jednak 12 000 000 zł.

Czy można je pominąć? Nie. Saldo końcowe informuje wyłącznie o różnicy między zapisami **Wn** i **Ma**. Nie pokazuje skali operacji, które przepłynęły przez konto. Jeżeli przez konto przeszło 12 000 000 zł, warto przeanalizować przynajmniej charakter zapisów, nietypowe pozycje, księgowania z końca okresu oraz nierozliczone transakcje.

eprasa.pl 4a5568d915

Wniosek: zerowe saldo nie oznacza zerowego ryzyka. W ZOiS obroty są równie ważnym źródłem informacji jak salda.

PRZYKŁAD

Firma potrzebuje dwa razy więcej kapitału obrotowego

Dane	Rok 20X–1	Rok 20XX	Zmiana
Należności	7 000 000 zł	11 000 000 zł	+ 4 000 000 zł
Zapasy	6 000 000 zł	9 000 000 zł	+ 3 000 000 zł
Zobowiązania wobec dostawców	8 000 000 zł	10 000 000 zł	+ 2 000 000 zł
KO	5 000 000 zł	10 000 000 zł	+ 5 000 000 zł

Kapitał obrotowy wzrósł więc o: 10 000 000 zł – 5 000 000 zł = 5 000 000 zł.

Firma musi znaleźć dodatkowe 5 000 000 zł finansowania tej części działalności. Może ono pochodzić z gotówki, kredytu, pożyczki właściciela albo innych źródeł finansowania.

Wniosek: rozwój firmy może wymagać bardzo dużych dodatkowych środków nawet wtedy, gdy wynik finansowy wygląda dobrze.

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

Abonament 2027

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament **BIULETYNU głównego księgowego** i wybierz jeden z prezentów!

Zobacz więcej:
oferta2027.infor.pl

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl 4a5568d915

1 Procedury kontrolne inwentaryzacji w pigułce

Inwentaryzacja to nie tylko obowiązek na koniec roku, ale jedno z najważniejszych narzędzi kontroli majątku firmy. Dobrze przygotowany spis pozwala wykryć nie tylko niedobory i nadwyżki, lecz także nieaktualne składniki majątku, przeterminowane zapasy czy błędy w ewidencji. Aby uniknąć kosztownych pomyłek, przygotowania do inwentaryzacji warto rozpocząć odpowiednio wcześniej, planując zakres prac, harmonogram, odpowiedzialność poszczególnych osób oraz porządkowanie dokumentacji i miejsc składowania majątku.

Dobrze przeprowadzona inwentaryzacja pozwala wykryć nie tylko braki i nadwyżki. Może również pokazać, że w ewidencji nadal znajdują się środki trwałe, których firma już nie posiada, należności, których nikt od dawna nie analizował, albo zapasy, które fizycznie istnieją, ale są uszkodzone, przestarzałe lub nie nadają się już do sprzedaży.

Dlatego inwentaryzacja nie powinna być traktowana wyłącznie jako obowiązek księgowości na koniec roku. To jedna z podstawowych kontroli majątku firmy.

Przygotowanie inwentaryzacji

Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja zaczyna się dużo wcześniej niż w dniu, w którym pracownicy wchodzą do magazynu z arkuszami spisowymi.

Jednym z częstszych błędów jest traktowanie inwentaryzacji jak jednorazowej akcji, tj. wyznaczamy termin, drukujemy arkusze, liczymy i gotowe. W praktyce właśnie brak wcześniejszego przygotowania powoduje później najwięcej problemów. Okazuje się bowiem, że np. nie uwzględniono jednego z magazynów, część towarów znajduje się u podwykonawcy, środki trwałe są w kilku lokalizacjach, a niektóre dokumenty przyjęcia i wydania nadal nie zostały wprowadzone do systemu.

Dlatego przed rozpoczęciem inwentaryzacji trzeba odpowiedzieć na kilka podstawowych pytań:

- co właściwie mamy sprawdzić,
- gdzie znajduje się ten majątek,
- kiedy będziemy go sprawdzać oraz
- kto będzie za to odpowiadał.

Najpierw ustal, co podlega inwentaryzacji

W pierwszej kolejności warto spojrzeć szerzej niż tylko na magazyn.

Inwentaryzacja może obejmować zapasy, środki trwałe, gotówkę, należności, zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów. Nie wszystkie będą oczywiście sprawdza-

eprasa.pl 4a5568d915

ne w taki sam sposób. Część policzymy fizycznie, część potwierdzimy z kontrahentami, a część zweryfikujemy na podstawie dokumentów.

Dlatego przygotowanie powinno rozpocząć się od stworzenia swoistej mapy majątku firmy.

Jeżeli firma ma trzy magazyny, pięć oddziałów, samochody użytkowane przez pracowników i sprzęt znajdujący się u osób pracujących zdalnie, wszystkie te miejsca powinny zostać uwzględnione.

W praktyce bardzo łatwo pamiętać o głównym magazynie, a zapomnieć o niewielkim pomieszczeniu technicznym, magazynie reklamacyjnym czy sprzęcie znajdującym się poza siedzibą firmy.

Uwagę warto zwrócić szczególnie na majątek, który fizycznie nie znajduje się w firmie. Przykładem mogą być towary oddane do obróbki innemu podmiotowi, materiały u podwykonawcy albo sprzęt powierzony pracownikom.

Jeżeli wcześniej tego nie ustalimy, może się okazać, że inwentaryzacja formalnie została przeprowadzona, ale faktycznie nie objęła całego majątku.

Krok 1. Planowanie odpowiedniego terminu

Koniec roku jest dla księgowości i innych działów bardzo intensywnym okresem. W tym samym czasie trzeba zamykać księgi, przygotowywać rozliczenia, analizować salda i kompletować dokumentację.

Magazyn nadal pracuje, dostawy przychodzą, towary są wydawane klientom, pracownicy wyjeżdżają na urlopy, a księgowość potrzebuje danych do zamknięcia roku. Dlatego warto wcześniej przygotować harmonogram.

Nie oznacza to, że ma powstać skomplikowany dokument na kilka stron. Nawet prosta tabela może być wystarczająca, jeżeli wynika z niej, co ma zostać zinwentaryzowane, kiedy, przez kogo oraz kiedy wyniki powinny trafić do księgowości.

W większej firmie terminy można rozłożyć na kilka dni lub tygodni. Jeden dzień można przeznaczyć na magazyn główny, kolejny na magazyn pomocniczy, a jeszcze inny na środki trwałe.

Dzięki temu cały proces jest łatwiejszy do kontrolowania.

Krok 2. Ustalenie terminu rozliczenia

To bardzo ważny element, o którym firmy czasami zapominają.

Harmonogram kończy się na informacji → „31 grudnia – spis z natury”. Tymczasem samo policzenie majątku jest dopiero jednym z etapów.

eprasa.pl 4a5568d915

Po zakończeniu spisu wyniki trzeba jeszcze porównać z ewidencją, znaleźć różnice, ustalić ich przyczyny i odpowiednio je rozliczyć.

Jeżeli system pokazuje 1000 sztuk towaru, a zespół policzył 970 sztuk, ktoś musi sprawdzić, skąd wynika różnica 30 sztuk.

Może brakować dokumentu WZ, może ostatnia dostawa nie została jeszcze przyjęta do systemu, a być może część towaru została przeniesiona do innego magazynu. Dopiero gdy te ewentualności zostaną sprawdzone i wykluczone, można mówić o rzeczywistym niedoborze.

Dlatego dobry harmonogram powinien uwzględniać również czas na wyjaśnienie i zatwierdzenie różnic.

Krok 3. Określenie odpowiedzialności

Sformułowanie „inwentaryzację przeprowadza magazyn" jest zbyt ogólne. Warto wcześniej wskazać, kto organizuje spis, kto będzie liczył, kto przygotuje dokumentację, kto porówna wyniki z ewidencją i kto ostatecznie zaakceptuje rozliczenie różnic. Pozwala to uniknąć późniejszej sytuacji, w której każdy zakłada, że daną czynność miał wykonać ktoś inny.

Nie oznacza to jednak, że każda firma potrzebuje rozbudowanej komisji i wielu formalnych stanowisk. W małej firmie część funkcji może być połączona. Nadal jednak dobrze jest ustalić, kto odpowiada za poszczególne etapy.

Istotne jest również, aby tam, gdzie to możliwe, zachować choćby podstawową niezależność. Osoba odpowiedzialna za magazyn może oczywiście uczestniczyć w inwentaryzacji i jest wręcz potrzebna, ponieważ zna towary i lokalizacje. Nie powinna jednak być jedyną osobą, która liczy i zatwierdza „własny" stan magazynowy.

Krok 4. Przygotowanie magazynu i dokumentacji jeszcze przed liczeniem

Dzień spisu nie powinien być dniem porządkowania magazynu.

Jeżeli te same towary leżą w kilku różnych miejscach, część opakowań jest nieoznaczona, towary uszkodzone są wymieszane z pełnowartościowymi, a w magazynie znajdują się rzeczy należące do klientów lub dostawców, ryzyko pomyłek zdecydowanie rośnie.

Dlatego przed rozpoczęciem spisu warto uporządkować przestrzeń.

Nie chodzi oczywiście o „upiększanie" magazynu przed inwentaryzacją. Chodzi o to, żeby było wiadomo, co jest czym, do kogo należy i gdzie powinno zostać policzone.

Warto też wcześniej sprawdzić, czy dokumentacja magazynowa jest aktualna. Jeżeli przez ostatnie dni nie zaksięgowano części przyjęć albo wydań, trudno później prawidłowo porównać wynik spisu z systemem.

eprasa.pl 4a5568d915

PRZYKŁAD

Firma handlowa planuje inwentaryzację magazynu głównego na 30 grudnia. Dopiero dzień wcześniej okazuje się, że część towaru znajduje się w magazynie zewnętrznym, o którym księgowość nie wiedziała. Jednocześnie 3 dostawy z 29 grudnia nie zostały jeszcze wprowadzone do systemu, a towary reklamacyjne leżą razem z towarem pełnowartościowym.

Spis zostaje przeprowadzony, ale pojawia się kilkadziesiąt różnic. Księgowość zaczyna je wyjaśniać i po kilku dniach okazuje się, że większość z nich nie była rzeczywistymi niedoborami. Wynikały z brakujących dokumentów, złego oznaczenia towarów oraz nieuwzględnienia drugiej lokalizacji.

Formalnie firma przeprowadziła inwentaryzację. Jednak w praktyce wiele godzin poświęcono na wyjaśnianie problemów, których można było uniknąć dzięki wcześniejszemu przygotowaniu.

Krok 5. System ostrzegawczy

Sygnałem ostrzegawczym jest sytuacja, gdy na kilka dni przed inwentaryzacją nadal dokładnie nie wiadomo, jakie lokalizacje będą objęte spisem, kto będzie liczył albo kiedy wyniki trafią do księgowości.

Podobnie należy potraktować informację typu: „Zrobimy tak jak w zeszłym roku". Proces może być podobny, ale firma przez rok mogła się zmienić. Mogły powstać nowe magazyny, pojawić się nowe rodzaje zapasów, mógł zmienić się system magazynowy albo osoby odpowiedzialne za majątek.

Dlatego przed każdą inwentaryzacją warto sprawdzić, czy zeszłoroczny sposób działania nadal odpowiada obecnej sytuacji.

Krok 6. Checklista

✓ Czy wiemy dokładnie, co i gdzie będzie inwentaryzowane?

✓ Czy ustalono terminy spisu oraz rozliczenia różnic?

✓ Czy wiadomo, kto odpowiada za poszczególne etapy?

✓ Czy magazyny i dokumentacja są przygotowane do liczenia?

✓ Czy uwzględniono majątek znajdujący się poza siedzibą firmy?

WAŻNE! Im lepiej firma wcześniej ustali zakres, terminy, odpowiedzialności i sposób przepływu dokumentów, tym mniej czasu będzie później potrzebowała na wyjaśnianie różnic, które w rzeczywistości wynikają nie z braków w majątku, lecz z bałaganu organizacyjnego.

eprasa.pl 4a5568d915

Podział obowiązków – kto liczy, a kto sprawdza

Dobrze przeprowadzona inwentaryzacja nie powinna opierać się wyłącznie na pracy jednej osoby.

Jeżeli ten sam pracownik odpowiada na co dzień za magazyn, sam liczy zapasy, zapisuje wyniki, porównuje je z systemem i jeszcze samodzielnie wyjaśnia powstałe różnice, trudno mówić o rzeczywistej kontroli. Nawet bardzo doświadczona i rzetelna osoba może popełnić błąd, którego później sama nie zauważy.

Dlatego warto wprowadzić prostą zasadę, że osoba odpowiedzialna za dany majątek nie powinna być jedyną, która potwierdza jego stan.

Nie chodzi tu o brak zaufania do pracowników, lecz o ograniczenie zwykłego ryzyka pomyłki, przeoczenia albo przyzwyczajenia do określonego sposobu działania.

Załóżmy, że magazynier od kilku lat pracuje w tym samym magazynie. Doskonale zna układ regałów, produkty i sposób ich przechowywania. To ogromna zaleta podczas inwentaryzacji. Jednocześnie jednak właśnie dobra znajomość magazynu może powodować, że niektóre czynności zaczynają być traktowane automatycznie. Pracownik wie, że w danym kartonie powinno znajdować się 20 sztuk, więc zamiast je policzyć, wpisuje 20. Albo widzi dwa podobne produkty i z przyzwyczajenia przypisuje je do tej samej pozycji.

Druga osoba może zauważyć coś, czego ktoś pracujący codziennie w danym miejscu już nie dostrzega.

Dlatego dobrze jest, gdy inwentaryzację prowadzą przynajmniej dwie osoby. Jedna może liczyć, a druga zapisywać wynik i sprawdzać, czy dana pozycja została prawidłowo oznaczona.

Przy bardziej wartościowych albo nietypowych składnikach majątku warto dodatkowo wykonać ponowne przeliczenie.

WAŻNE! Osoba odpowiedzialna za magazyn powinna uczestniczyć w spisie, ale nie jako członek zespołu spisowego. Magazynier może pomagać w odnalezieniu i zidentyfikowaniu zapasów, a zespół spisowy liczy je i dokumentuje.

Nie należy od razu pokazywać zespołowi spisowemu stanu z systemu!

Jeżeli pierwsze liczenie pokazuje 115 sztuk, a system wskazuje 120 sztuk, nie należy od razu wpisywać niedoboru 5 sztuk. Najpierw warto ponownie policzyć pozycję. Najlepiej, żeby zrobiła to inna osoba. Dopiero gdy drugie liczenie potwierdzi wynik, można rozpocząć wyjaśnianie różnicy.

To bardzo prosta kontrola, ale skutecznie eliminuje błędy wynikające ze zwykłego pomylenia się podczas liczenia.

eprasa.pl 4a5568d915

PRZYKŁAD

Pierwszy zespół policzył 248 sztuk towaru, podczas gdy system wskazywał 250 sztuk. Przy ponownym liczeniu okazało się, że 2 produkty znajdowały się z tyłu regału, za większym opakowaniem. Gdyby firma od razu przyjęła pierwszy wynik, powstałby pozorny niedobór.

Podział odpowiedzialności jest ważny nie tylko podczas samego liczenia. Po spisie ktoś musi porównać wyniki z ewidencją i przygotować zestawienie różnic. Kolejna osoba powinna ocenić, czy wyjaśnienia tych różnic są logiczne i czy proponowany sposób rozliczenia jest prawidłowy. Nie jest dobrym rozwiązaniem sytuacja, w której jedna osoba liczy majątek, ustala różnicę, wyjaśnia ją, przygotowuje korektę księgową i sama ją zatwierdza.

W większej firmie można rozdzielić te zadania pomiędzy magazyn, księgowość i osobę odpowiedzialną za zatwierdzenie wyników inwentaryzacji.

W małej firmie taki pełny podział często nie jest możliwy. Nie oznacza to jednak, że należy całkowicie z niego rezygnować. Jeżeli księgowa prowadzi ewidencję i rozlicza różnice, właściciel lub menedżer może przynajmniej przejrzeć najważniejsze pozycje i zatwierdzić większe korekty.

Nie wszystkie różnice wymagają takiego samego poziomu kontroli. Brak dwóch długopisów nie powinien angażować zarządu firmy. Jednak niedobór towarów o wartości 50 000 zł zdecydowanie wymaga dodatkowego sprawdzenia. Warto wcześniej ustalić, że większe lub nietypowe różnice są ponownie przeliczane i wyjaśniane przez osobę inną niż ta, która prowadziła pierwszy spis.

Menedżer powinien zwrócić uwagę również na sytuację, gdy różnice regularnie dotyczą tej samej osoby, tego samego magazynu albo tej samej grupy produktów. Pojedyncza pomyłka może być przypadkiem. Powtarzający się problem jest już sygnałem, że trzeba sprawdzić proces.

PRZYKŁAD

W firmie produkcyjnej magazynier od kilku lat samodzielnie przygotowywał inwentaryzację magazynu części zamiennych. Drukował listę stanów z systemu, następnie przechodził przez magazyn i potwierdzał ilości. Jeżeli wynik różnił się o jedną lub dwie sztuki, liczył ponownie. Przez kilka lat różnice były niewielkie.

Podczas jednej z inwentaryzacji firma zdecydowała jednak, że część pozycji zostanie niezależnie sprawdzona przez pracownika księgowości. Okazało się, że część kartonów od dawna była liczona według liczby sztuk opisanej na opakowaniu, a nie według ich rzeczywistej zawartości. Z kilku kartonów wcześniej pobierano pojedyncze elementy, ale nikt nie zmienił opisu. Problem nie wynikał z celowego działania magazyniera – powstał przez utrwalony przez lata sposób pracy, którego wcześniej nikt niezależnie nie sprawdził.

eprasa.pl 4a5568d915

To dobry przykład pokazujący, dlaczego tzw. druga para oczu jest potrzebna nawet wtedy, gdy ufamy osobom odpowiedzialnym za majątek.

WAŻNE! Sygnałem ostrzegawczym jest przede wszystkim sytuacja, gdy całą wiedzę o danym obszarze posiada jedna osoba. Jeżeli tylko jedna osoba wie, gdzie znajdują się towary, tylko ona przeprowadza spis i jedynie ona potrafi wyjaśnić różnice, firma staje się od niej bardzo zależna.

Podobnie należy podejść do sytuacji, gdy wyniki inwentaryzacji niemal zawsze idealnie zgadzają się z systemem. Oczywiście jest to możliwe. Jeżeli jednak magazyn jest duży, odbywa się w nim wiele operacji, a od lat nie pojawia się praktycznie żadna różnica, to warto sprawdzić, czy spis rzeczywiście polega na niezależnym liczeniu, czy raczej na potwierdzaniu danych z systemu.

Checklista

- ✓ Czy osoba odpowiedzialna za majątek nie jest jedyną osobą przeprowadzającą kontrolę?
- ✓ Czy najważniejsze pozycje są sprawdzane przez drugą osobę?
- ✓ Czy osoby liczące nie znają wcześniej stanu wynikającego z systemu?
- ✓ Czy większe i nietypowe różnice są ponownie sprawdzane?
- ✓ Czy istotne korekty zatwierdza ktoś inny niż osoba, która je przygotowała?

Podział obowiązków nie oznacza tworzenia dodatkowej biurokracji. Chodzi o prostą zasadę, że ważny wynik powinien sprawdzić ktoś jeszcze. Jedna osoba może się pomylić. Dwie niezależne osoby znacznie częściej zauważą, że coś się nie zgadza.

Ustalenie stanu rzeczywistego

Najważniejszym elementem spisu z natury jest ustalenie rzeczywistego stanu majątku.

Najpierw ustalamy stan rzeczywisty, a dopiero później porównujemy go z księgami. Ta kolejność ma znaczenie.

Stan dużego magazynu łatwo policzyć dwa razy albo czegoś w ogóle nie policzyć. Dlatego przed rozpoczęciem spisu warto ustalić prosty sposób poruszania się po magazynie. Można liczyć regał po regale, alejkę po alejce albo pomieszczenie po pomieszczeniu. Najważniejsze, żeby było wiadomo, które miejsce zostało już sprawdzone, a które jeszcze nie.

Problem pojawia się zwłaszcza wtedy, gdy ten sam towar znajduje się w kilku miejscach. Przykładowo część produktu leży na regale głównym, część w strefie przyjęć, a kilka

eprasa.pl 4a5568d915

kartonów stoi jeszcze w magazynie pomocniczym. Jeżeli zespół nie wie o wszystkich lokalizacjach, może powstać pozorny niedobór.

Z drugiej strony ten sam towar może zostać policzony dwa razy. Raz jako towar znajdujący się w magazynie głównym, a drugi raz jako partia przygotowana do wysyłki.

Dlatego dobra organizacja liczenia jest równie ważna jak samo liczenie.

Bardzo częstym błędem jest brak sprawdzenia, czy opakowanie jest zamknięte, czy otwarte. Przykładowo na kartonie umieszczona jest informacja – 100 sztuk, więc podczas inwentaryzacji automatycznie przyjmuje się, że w środku znajduje się 100 sztuk. Tymczasem karton mógł zostać wcześniej otwarty i część produktów mogła zostać wydana. Podobnie jest z paletami, opakowaniami zbiorczymi, beczkami czy innymi jednostkami magazynowymi.

Jeżeli opakowanie jest fabrycznie zamknięte i firma ma pewność co do jego zawartości, sytuacja jest prostsza. W przypadku opakowań otwartych trzeba jednak zweryfikować faktyczną liczbę.

Czasem wystarczy policzenie sztuk. W innych przypadkach konieczne będzie ważenie, mierzenie albo zastosowanie innej metody odpowiadającej charakterowi zapasu.

WAŻNE! Należy sprawdzić nie tylko ilość, ale również stan zapasów.

To bardzo ważny element, który łatwo pominąć. Inwentaryzacja nie powinna kończyć się na informacji: towar jest – zgadza się. Towar może fizycznie istnieć, ale nie mieć już wartości, która widnieje w księgach.

Podczas spisu warto zatem zwrócić uwagę, czy zapasy nie są uszkodzone, przeterminowane, niekompletne albo przestarzałe.

Dotyczy to szczególnie towarów, które od dawna zalegają w magazynie.

Załóżmy, że firma posiada 500 sztuk produktu kupionego 3 lata temu. Wszystkie 500 sztuk rzeczywiście znajduje się w magazynie, a więc ilościowo inwentaryzacja nie wykazuje żadnej różnicy. Jednak od 2 lat firma nie sprzedała ani jednej sztuki. W takim przypadku problemem nie jest ilość. Może nim być wartość tego zapasu.

Dlatego osoba przeprowadzająca spis powinna mieć możliwość oznaczenia pozycji nietypowych, uszkodzonych albo takich, które wymagają późniejszej analizy przez księgowość lub osoby odpowiedzialne za sprzedaż.

W wielu magazynach podczas codziennej pracy pojawiają się towary zwrócone przez klientów, uszkodzone opakowania, reklamacje czy produkty przeznaczone do likwidacji.

Jeżeli wszystkie te towary znajdują się razem z towarem pełnowartościowym, podczas spisu łatwo potraktować je tak samo.

eprasa.pl 4a5568d915

Przykładowo firma ma według systemu 100 sztuk produktu. Fizycznie rzeczywiście znaleziono 100 sztuk. Na pierwszy rzut oka wszystko się zgadza. Dopiero później okazuje się, że 12 sztuk to zwroty od klientów, z których część nie nadaje się już do sprzedaży. Liczba się zgadza, ale sytuacja ekonomiczna firmy wygląda zupełnie inaczej, niż wynikałoby to z samego spisu.

Dlatego podczas inwentaryzacji dobrze jest wyraźnie oznaczać takie zapasy i przekazać informację księgowości.

Szczególnego znaczenia nabierają strefy, które nie są typowymi miejscami magazynowania. Towar może znajdować się na rampie, w samochodzie dostawczym, w strefie kompletacji, przy stanowisku produkcyjnym albo być przygotowany do wysyłki. Takie pozycje są częstym źródłem błędów.

Załóżmy, że 29 grudnia magazyn przygotował 30 sztuk produktu dla klienta. Towar został już zdjęty z regału i stoi w strefie wysyłek, ale klient odbierze go dopiero następnego dnia. Jeżeli zespół spisowy policzy tylko towar na regałach, pojawi się niedobór 30 sztuk. Jeżeli z kolei towar został już ujęty jako wydany w systemie, a jednocześnie zostanie policzony podczas spisu, powstanie odwrotna sytuacja. Dlatego wszystkie nietypowe lokalizacje powinny zostać sprawdzone przed zakończeniem liczenia.

Na terenie firmy mogą znajdować się rzeczy, które fizycznie pozostają w magazynie, ale nie są własnością firmy. Może to być towar klienta, materiał powierzony do obróbki albo produkty pozostawione przez dostawcę. To, że coś znajduje się w magazynie, nie oznacza jeszcze, że powinno znaleźć się w zapasach firmy. Dlatego przed rozpoczęciem inwentaryzacji dobrze jest takie pozycje oznaczyć i oddzielić.

Podobna zasada działa w drugą stronę. Firma może posiadać własny majątek, który na dzień inwentaryzacji znajduje się u innego podmiotu. Takich pozycji również nie można po prostu pominąć.

PRZYKŁAD

Firma prowadzi hurtownię artykułów technicznych. Według systemu w magazynie powinno znajdować się 1200 sztuk jednego z produktów. Podczas pierwszego liczenia zespół stwierdził 1080 sztuk. Różnica 120 sztuk wyglądała na znaczący niedobór.

Zamiast od razu rozpoczynać wyjaśnianie odpowiedzialności magazynierów, przeprowadzono ponowne liczenie.

Okazało się, że 6 pełnych kartonów po 20 sztuk znajdowało się w strefie kompletacji zamówień i nie zostało uwzględnionych podczas pierwszego spisu. Rzeczywisty stan wynosił więc dokładnie 1200 sztuk. Nie było żadnego niedoboru. Wystąpił błąd w organizacji spisu.

Tego typu sytuacja pokazuje, dlaczego przed zaksięgowaniem różnicy zawsze warto odpowiedzieć na pytanie, czy naprawdę czegoś brakuje, czy tylko źle to policzyliśmy?

eprasa.pl 4a5568d915

Niepokojące są przede wszystkim bardzo duże różnice pomiędzy spisem a systemem, ale nie tylko one. Warto zwrócić uwagę również na pozycje, które od kilku lat są wykazywane w tych samych ilościach, zapasy nierotujące, towary uszkodzone oraz produkty przechowywane w nietypowych miejscach. Sygnałem ostrzegawczym może być też sytuacja, w której magazyn niemal zawsze idealnie zgadza się z systemem, mimo dużej liczby przyjęć i wydań. Nie oznacza to od razu problemu. Dobrze jest jednak sprawdzić, czy osoby przeprowadzające spis rzeczywiście liczą majątek niezależnie, czy jedynie potwierdzają ilości widoczne wcześniej w systemie.

Checklista

- ✓ Czy liczymy faktyczny stan, a nie potwierdzamy liczby z systemu?
- ✓ Czy sprawdzono wszystkie miejsca, w których mogą znajdować się zapasy?
- ✓ Czy otwarte opakowania zostały rzeczywiście przeliczone?
- ✓ Czy oznaczono towary uszkodzone, przestarzałe, zwrócone lub nierotujące?
- ✓ Czy większe i nietypowe różnice zostały policzone ponownie?

Podczas inwentaryzacji nie chodzi o to, aby udowodnić, że system ma rację. To rzeczywisty stan majątku ma nam powiedzieć, czy system się nie myli.

Dlatego najpierw liczymy to, co naprawdę znajduje się w firmie, oceniamy stan tych składników, a dopiero później porównujemy wynik z ewidencją.

Jeżeli kolejność zostanie odwrócona, inwentaryzacja bardzo łatwo zmienia się z rzeczywistej kontroli w zwykłe potwierdzanie danych, które już wcześniej znajdowały się w systemie.

Ustalenie różnic inwentaryzacyjnych

Po zakończeniu liczenia trzeba porównać stan ustalony podczas inwentaryzacji ze stanem wynikającym z ewidencji księgowej lub magazynowej. Dopiero na tym etapie można zobaczyć, czy rzeczywisty stan majątku zgadza się z tym, co firma ma zapisane w swoich systemach.

Jeżeli w ewidencji znajduje się 500 sztuk produktu, a podczas spisu stwierdzono 493 sztuki, powstaje różnica 7 sztuk. Nie oznacza to jednak automatycznie, że 7 sztuk zaginęło. Różnica pokazuje jedynie, że stan rzeczywisty i stan ewidencyjny nie są takie same. Trzeba dopiero ustalić, z czego wynika ta rozbieżność.

W praktyce wiele różnic ma charakter pozorny. Towar może znajdować się w firmie, ale dokument jego przyjęcia nie został jeszcze wprowadzony do systemu. Może też być odwrotnie. Towar został już wydany klientowi albo przekazany na produkcję, natomiast dokument rozchodu nie został do tej pory zaksięgowany. W takim przypadku problemem nie jest rzeczywisty brak zapasu, lecz opóźnienie albo błąd w dokumentacji.

eprasa.pl 4a5568d915

Częstą przyczyną różnic są także błędne jednostki miary. Firma może kupować produkt w opakowaniach po 10 sztuk, a magazyn prowadzić ewidencję w sztukach. Jeżeli pracownik przyjmie 20 opakowań jako 20 sztuk zamiast 200 sztuk, podczas inwentaryzacji powstanie bardzo duża różnica. Fizycznie niczego jednak nie przybyło ani nie ubyło. Błąd powstał w systemie.

Dlatego każdą większą różnicę warto najpierw przeanalizować od strony dokumentów. Należy sprawdzić ostatnie przyjęcia, wydania, przesunięcia pomiędzy magazynami oraz dokumenty wprowadzone bezpośrednio przed i po terminie spisu.

Ważne jest również spojrzenie na różnice pod względem wartości, a nie wyłącznie liczby sztuk.

Brak 10 drobnych materiałów o niewielkiej wartości może być mniej istotny niż brak jednej sztuki drogiego urządzenia. Dlatego księgowość i osoby odpowiedzialne za magazyn powinny w pierwszej kolejności zajmować się różnicami najbardziej znaczącymi.

Szczególnej uwagi wymagają także różnice powtarzające się przy tych samych produktach. Jeżeli podczas każdej inwentaryzacji pojawiają się problemy z tą samą grupą zapasów, może to oznaczać, że nieprawidłowo działa nie sam spis, lecz codzienny proces przyjmowania, wydawania albo ewidencjonowania tych towarów.

PRZYKŁAD

Firma posiada według systemu 720 sztuk materiału wykorzystywanego w produkcji. Podczas spisu naliczono 680 sztuk. Początkowo wygląda to jak niedobór 40 sztuk. Księgowość analizuje jednak dokumentację i ustala, że 2 dni wcześniej dokładnie 40 sztuk zostało pobranych na produkcję. Materiał fizycznie opuścił magazyn, ale dokument rozchodu nie został jeszcze wprowadzony do systemu. Po uzupełnieniu dokumentacji stan ewidencyjny wynosi 680 sztuk i jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Gdyby firma bez sprawdzenia przyczyny zaksięgowała niedobór, zamiast naprawić jeden błąd, stworzyłaby kolejny.

Checklista

- ✓ Czy porównano cały wynik spisu z ewidencją?
- ✓ Czy największe różnice zostały przeanalizowane?
- ✓ Czy sprawdzono przyjęcia, wydania i przesunięcia?
- ✓ Czy wyeliminowano błędy jednostek miary i błędy ewidencyjne?
- ✓ Czy zwrócono uwagę na powtarzające się różnice?

Najważniejsze jest to, aby nie traktować różnicy jako gotowego wyniku do zaksięgowania. Różnica jest przede wszystkim informacją, że trzeba sprawdzić, co wydarzyło się pomiędzy stanem rzeczywistym a ewidencją.

eprasa.pl 4a5568d915

Wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych

Po ustaleniu różnic kolejnym etapem jest ich dokładne wyjaśnienie. To bardzo ważny moment całej inwentaryzacji, ponieważ samo stwierdzenie niedoboru albo nadwyżki nie pokazuje jeszcze, co rzeczywiście wydarzyło się w firmie.

Jeżeli podczas spisu brakuje towarów o wartości kilkunastu czy kilkudziesięciu tysięcy złotych, przyczyn może być wiele. Towar mógł zostać wydany bez odpowiedniego dokumentu, przeniesiony do innego magazynu, uszkodzony, zlikwidowany albo wykorzystany na potrzeby produkcji. Możliwe jest również, że błąd powstał dużo wcześniej, np. podczas wprowadzania dostawy.

Dlatego nie należy automatycznie księgować każdej różnicy jako niedoboru lub nadwyżki.

Najpierw warto zebrać informacje od osób, które uczestniczą w codziennym obrocie danym majątkiem. Księgowość posiada dane z systemu, ale nie zawsze wie, co fizycznie wydarzyło się w magazynie, na produkcji czy podczas wysyłki do klienta. Z kolei magazynier zna rzeczywisty przebieg operacji, ale nie zawsze ma wiedzę, jak zostały one ujęte w księgach.

Dopiero połączenie tych informacji daje pełny obraz sytuacji.

Jeżeli np. materiał został pobrany z magazynu na produkcję, ale dokument rozchodu wystawiono kilka dni później, księgowość może widzieć jedynie niedobór. Rozmowa z magazynem i produkcją pozwoli ustalić faktyczną przyczynę.

Przy wyjaśnianiu różnic warto zachować rozsądek i proporcje. Niewielkie różnice dotyczące materiałów o małej wartości nie zawsze wymagają rozbudowanej analizy. Zupełnie inaczej należy podejść do znaczącego niedoboru wartościowego towaru albo do różnicy, która powtarza się regularnie.

Ważne jest także, aby nie kończyć procesu na samym wyjaśnieniu różnic. Jeżeli ustalono, że różnica wynikała z braku dokumentu, trzeba się zastanowić, dlaczego go zabrakło. Być może system pozwala na wydawanie towaru bez rejestracji. Może pracownicy tworzą dokumenty z opóźnieniem. Możliwe też, że sposób obiegu dokumentów jest zbyt skomplikowany i pracownicy próbują go omijać.

Wówczas **inwentaryzacja pokazuje coś więcej niż tylko błąd w stanie magazynowym – ujawnia słabe miejsce w organizacji firmy.**

PRZYKŁAD

Firma stwierdziła niedobór materiałów o wartości 18 000 zł. Początkowo podejrzewano błąd magazyniera. Po dokładnym sprawdzeniu okazało się jednak, że materiały były regularnie pobierane na pilne zlecenia produkcyjne. Fizycznie opuszczały magazyn od razu, natomiast dokumenty rozchodu były wystawiane dopiero kilka dni później.

Problem nie dotyczył więc samej inwentaryzacji. Wynikał ze sposobu organizacji wydań magazynowych. Firma zmieniła zasady i wprowadziła obowiązek rejestrowania

eprasa.pl 4a5568d915

pobrania materiału w momencie jego wydania. W kolejnych miesiącach liczba różnic znacznie spadła.

Taka jest właśnie praktyczna wartość inwentaryzacji. Pozwala nie tylko poprawić stan księgowy, ale także znaleźć przyczynę błędu i zmienić proces.

Checklista

- ✓ Czy każda istotna różnica została wyjaśniona?
- ✓ Czy wyjaśnienie jest zgodne z dokumentami i rzeczywistym przebiegiem operacji?
- ✓ Czy większe korekty zostały zatwierdzone?
- ✓ Czy ustalono, dlaczego powstał problem?
- ✓ Czy sprawdzono, czy podobna sytuacja może wystąpić ponownie?

WAŻNE! Najważniejsze jest nie samo zaksięgowanie różnicy, ale zrozumienie jej przyczyny. Dopiero wtedy można prawidłowo rozliczyć inwentaryzację i jednocześnie poprawić sposób działania firmy.

Kontrola bieżąca zapasów w ciągu roku

Jeżeli firma sprawdza stan zapasów tylko raz w roku, może przez wiele miesięcy pracować na nieprawidłowych danych.

Błąd, który powstał w lutym, może zostać zauważony dopiero podczas grudniowej inwentaryzacji.

Do tego czasu może się powtarzać, narastać i wpływać na kolejne operacje magazynowe oraz dane księgowe.

Dlatego w firmach, w których zapasy mają istotną wartość, kontrole warto prowadzić również w ciągu roku. Nie oznacza to konieczności comiesięcznego liczenia całego magazynu. Taka organizacja byłaby w wielu firmach zbyt pracochłonna. Znacznie lepszym rozwiązaniem jest wybranie określonych grup zapasów i ich cykliczne sprawdzanie.

Warto zacząć od produktów o największej wartości. Jeżeli kilka lub kilkanaście pozycji odpowiada za znaczną część wartości całego magazynu, właśnie te pozycje powinny być kontrolowane częściej.

Drugą grupą mogą być towary szybko rotujące, ponieważ przy dużej liczbie przyjęć i wydań łatwiej o błędy. Dobrze jest też częściej sprawdzać produkty, przy których w poprzednich okresach pojawiały się różnice. Taka kontrola może być bardzo prosta. Raz w miesiącu wybiera się kilka lub kilkanaście pozycji i porównuje ich stan fizyczny z ewi-

eprasa.pl 4a5568d915

dencją. Jeżeli wynik jest zgodny, kontrola zostaje zakończona. Jeśli występuje różnica, można od razu ustalić jej przyczynę.

Dzięki temu problem jest wykrywany wtedy, kiedy jeszcze łatwo można odtworzyć dokumenty i przebieg operacji.

Kontrola w ciągu roku powinna obejmować także zapasy nierotujące. Produkt może fizycznie znajdować się w magazynie i zgadzać się ilościowo z ewidencją, a mimo to stanowić problem.

Jeżeli od kilkunastu miesięcy produkt nie został sprzedany ani wykorzystany, trzeba się zastanowić, czy nadal ma wartość wykazywaną w księgach.

Dotyczy to szczególnie produktów sezonowych, technologicznych, szybko starzejących się albo takich, które mogą się przeterminować.

Regularne kontrole pozwalają także zauważyć powtarzające się schematy. Jeżeli przy tym samym produkcie co miesiąc występuje niewielka różnica, nie należy traktować każdej z nich jako oddzielnego przypadku. Bardziej prawdopodobne jest, że w procesie istnieje stały błąd.

PRZYKŁAD

Firma raz w miesiącu sprawdza 10 najbardziej wartościowych pozycji magazynowych. Przez 3 kolejne miesiące pojawia się różnica dotycząca tego samego produktu. Za każdym razem jest niewielka, dlatego początkowo nie uznano jej za istotną. Po analizie okazało się, że produkt jest sprzedawany w opakowaniach po 5 sztuk, natomiast część dokumentów magazynowych była wystawiana na 1 sztukę zamiast na 1 opakowanie. Gdyby firma czekała z kontrolą do końca roku, błąd występowałby przez kolejne miesiące i różnica byłaby znacznie większa.

Checklista

- ✓ Czy najdroższe zapasy są sprawdzane również w ciągu roku?
- ✓ Czy kontrolowane są produkty szybko rotujące?
- ✓ Czy analizowane są zapasy nierotujące?
- ✓ Czy częściej sprawdzane są pozycje, przy których wcześniej występowały różnice?
- ✓ Czy powtarzające się rozbieżności są analizowane jako problem procesu?

Kontrola przeprowadzana w ciągu roku nie zastępuje prawidłowej inwentaryzacji rocznej. Jej zadaniem jest wcześniejsze wychwycenie problemów, zanim zdążą narosnąć.

Dokumentacja inwentaryzacyjna

Po zakończonej inwentaryzacji powinna pozostać dokumentacja, która pozwoli odtworzyć to, co zostało zrobione i jakie były wyniki. Nie chodzi jednak o sporządzanie dokumen-

eprasa.pl 4a5568d915

tów tylko po to, aby znajdowały się w segregatorze albo na dysku. Dobra dokumentacja powinna być użyteczna.

Osoba, która kilka miesięcy później będzie przeglądała wynik inwentaryzacji, powinna móc ustalić, jaki majątek był sprawdzany, kiedy przeprowadzono spis, kto w nim uczestniczył, jakie różnice wystąpiły, jak zostały wyjaśnione oraz jakie korekty ostatecznie ujęto w księgach.

Jest to szczególnie ważne przy większych różnicach. Jeżeli w księgach pojawia się korekta zapasów na 40 000 zł czy 70 000 zł, to po pewnym czasie odtworzenie jej przyczyny wyłącznie z pamięci pracowników może być bardzo trudne.

Dlatego dokumentacja powinna jasno łączyć wynik spisu z późniejszym rozliczeniem.

Nie oznacza to konieczności tworzenia wielostronicowych opisów każdej różnicy. W wielu przypadkach wystarczy czytelne zestawienie zawierające stan według ewidencji, stan według spisu, wysokość różnicy, przyczynę oraz sposób rozliczenia różnicy.

Przy większych lub nietypowych pozycjach warto pozostawić dodatkowe wyjaśnienie.

Jeżeli różnica była spowodowana niezaksięgowanym wydaniem, powinno to wynikać z dokumentacji. Jeżeli był to rzeczywisty niedobór, również należy to wskazać. Jeśli konieczne było obniżenie wartości zapasu ze względu na uszkodzenie albo utratę przydatności, informacja o tym także powinna zostać zachowana.

Coraz częściej dokumentacja jest prowadzona elektronicznie. To wygodne rozwiązanie, ale również wymaga odpowiedniej organizacji.

Sam plik zapisany w komputerze jednej osoby może okazać się niewystarczający, szczególnie jeśli można go później dowolnie zmieniać i nie wiadomo, kto wprowadzał kolejne poprawki.

Warto więc zadbać o to, aby można było ustalić, kto przygotował dane, kto je sprawdził i kto zatwierdził końcowe rozliczenie.

Dobrze zorganizowana dokumentacja jest również bardzo pomocna w kolejnym roku. Pozwala sprawdzić, jakie problemy występowały wcześniej i czy zostały rozwiązane.

Jeżeli przykładowo podczas poprzedniej inwentaryzacji wystąpiła duża różnica przy konkretnej grupie produktów, w kolejnym roku można zwrócić na nią szczególną uwagę.

PRZYKŁAD

W wyniku inwentaryzacji firma zaksięgowała niedobór zapasów w wysokości 35 000 zł. Rok później stanowisko objął nowy główny księgowy. Podczas analizy konta zauważył tę korektę. Firma posiada zestawienie różnic, opis przyczyny, dokument potwierdzający sposób rozliczenia oraz zatwierdzenie przez osobę odpowiedzialną. W ciągu kilku minut można ustalić, czego dotyczyła korekta i dlaczego została zaksięgowana.

eprasa.pl 4a5568d915

W innej firmie podobna korekta jest udokumentowana wyłącznie plikiem Excel bez opisu i zatwierdzenia. Po roku nikt już nie pamięta, kto przygotował dane ani dlaczego ostatecznie zaksięgowano właśnie taką kwotę.

W obu przypadkach inwentaryzacja formalnie została wykonana. Różnica polega na tym, że tylko w pierwszej firmie dokumentacja rzeczywiście pozwala zrozumieć i odtworzyć cały proces.

Checklista

- ✓ Czy zachowano wyniki spisu?
- ✓ Czy istotne różnice mają opisane przyczyny?
- ✓ Czy wiadomo, kto przygotował i zatwierdził rozliczenie?
- ✓ Czy korekty księgowe można powiązać z wynikami inwentaryzacji?
- ✓ Czy dokumentacja pozwala odtworzyć przebieg procesu również po kilku miesiącach?

To, czy dokumentacja jest dobra, nie powinno być oceniane w oparciu o liczbę jej stron. Najważniejsze jest to, czy osoba, która nie uczestniczyła w inwentaryzacji, będzie w stanie na jej podstawie zrozumieć, co zostało sprawdzone, jakie problemy wykryto i w jaki sposób zostały one rozwiązane.

©℗

Joanna Gawrońska
biegły rewident

Abonament 2027

INFOR
Zał. R. Pierkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament
BIULETYNU głównego księgowego na 2027 rok

Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na

inforlex.pl

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl 4a5568d915

POLECAMY

w następnych numerach BIULETYNU głównego księgowego:

- Magazyn ciepła – ewidencja księgowa, rozliczenie
- Kaucje butelkowe w księgach
- Projekt zmian ustawy o rachunkowości

Nowości w INFORLEX

- **Biuletyn VAT nr 10:** Kiedy podmiot zagraniczny ma obowiązek wystawiania faktur w KSeF
- **Ściąga księgowego:** Jak wybrać kwartalne rozliczenie VAT
- **Poradnik Gazety Prawnej nr 10:** Instrukcja obsługi spółki z o.o.
- **Ściąga księgowego:** Rejestracja spółki z o.o. – S24 czy notariusz

PRENUMERATA 2027

BIULETYN głównego księgowego (e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1069 zł brutto

MONITOR księgowego

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1420 zł brutto

BIULETYN VAT

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1301 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1301 zł brutto

www.sklep.infor.pl

801 626 666, 22 761 30 30

bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor pionu produktów cyfrowych
Grzegorz Błażejczyk
grzegorz.blazejczyk@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts

Korekta
Agnieszka Łobik-Przejsz

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy
Ewa Gromek-Tyburska
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta:

ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
© – znak zastrzeżenia praw autorskich;
℗ – znak odpłatności;
©℗ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

eprasa.pl 4a5568d915

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Abonament 2027

OFERTA DLA CIEBIE

Przedłuż abonament na 2027 rok i wybierz prezent!

Wybierz swój prezent na:

oferta2027.infor.pl

Warunkiem otrzymania prezentu jest opłacenie zamówienia na okres 12 miesięcy w terminie wskazanym w specyfikacji. Prezent rzeczowy uzależniony jest od wartości zamówienia.

eprasa.pl 4a5568d915

INFORLEX
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

Szybko i wiarygodnie

Teraz INFORLEX z **Asystentem AI**✨
dla księgowych, kadrowych, biur rachunkowych i JST

Nowość

INFORLEX Asystent AI✨ gwarantuje:

- Szybkie, precyzyjne i praktyczne odpowiedzi
- Odpowiedzi oparte na wiarygodnych źródłach INFORLEX
- Wygodę korzystania bez skomplikowanych promptów

Umów bezpłatną prezentację

eprasa.pl 4a5568d915